

CAPITOLO I

PRINCIPI GENERALI

Art. 1 l. n. 212/2000
(previgente formulazione)

1. *Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.*
2. *L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.*
3. *Le regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge.*
4. *Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge.*

Art. 1, comma 1, lettera a), d.lgs. n. 219/2023

1. Alla legge 27 luglio 2000, n. 212, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 1:

1) *al comma 1, le parole: «degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione» sono sostituite dalle seguenti: «delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo,» e le parole «tributario, e» sono sostituite dalle seguenti: «tributario, criteri di interpretazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario. Le medesime disposizioni»;*

2) *il comma 3 è sostituito dal seguente: «3. Le regioni e gli enti locali, nell'ambito delle rispettive competenze, regolano le materie disciplinate dalla presente legge nel rispetto del sistema costituzionale e delle garanzie del cittadino nei riguardi dell'azione amministrativa, così come definite dai principi stabiliti dalla presente legge.»;*

3) *dopo il comma 3, sono inseriti i seguenti:*

«3-bis. Le amministrazioni statali osservano le disposizioni della presente legge concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affida-

mento, il divieto del bis in idem, il principio di proporzionalità e l'autotutela. Le medesime disposizioni valgono come principi per le regioni e per gli enti locali che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie. Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni della presente legge, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.

3-ter. Le regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3-bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela.»;

4) il comma 4 è abrogato.

**Art. 1 l. n. 212/2000
(nuova formulazione)
con decorrenza dal 18 gennaio 2024**

1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, criteri di interpretazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario. Le medesime disposizioni possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.

2. L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.

3. Le regioni e gli enti locali, nell'ambito delle rispettive competenze, regolano le materie disciplinate dalla presente legge nel rispetto del sistema costituzionale e delle garanzie del cittadino nei riguardi dell'azione amministrativa, così come definite dai principi stabiliti dalla presente legge.

3-bis. Le amministrazioni statali osservano le disposizioni della presente legge concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del bis in idem, il principio di proporzionalità e l'autotutela. Le medesime disposizioni valgono come principi per le regioni e per gli enti locali che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie. Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni della presente legge, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.

3-ter. Le regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3-bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela.

4. [ABROGATO].

Sommario: 1. Sintesi dell'intervento - 2. La nuova formulazione opera un più ampio richiamo alle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'U.E. e della CEDU - 3. Estensione della protezione dei diritti contemplati dallo Statuto a tutti i soggetti del rapporto tributario - 4. I principi dello Statuto dei diritti del contribuente e le amministrazioni territoriali.

1. Sintesi dell'intervento

L'art. 1, comma 1, lett. *a*), del d.lgs. n. 219/2023 modifica l'art. 1 dello Statuto del contribuente, recante i principi generali.

In particolare, la novella legislativa in commento:

- valorizza la vocazione delle disposizioni dello Statuto quali norme di diretta attuazione dei principi costituzionali, di quelli dell'ordinamento dell'U.E. e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo;
- precisa che le disposizioni dello Statuto del contribuente hanno portata generale in quanto si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario;
- sostituisce il comma 3, stabilendo che non solo le Regioni, ma altresì gli enti locali, nell'ambito delle rispettive competenze, regolano le materie disciplinate dallo Statuto, precisando che ciò deve avvenire nel rispetto del sistema costituzionale e delle garanzie del cittadino nei riguardi dell'azione amministrativa, così come definite dai principi stabiliti dalla medesima;
- inserisce il nuovo comma *3-bis*;
- inserisce il nuovo comma *3-ter* che pone alle Regioni ed agli enti locali, nella disciplina dei procedimenti amministrativi di loro competenza, il divieto di stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dai principi richiamati al comma *3-bis*, potendo tuttavia prevedere livelli ulteriori di tutela.

2. La nuova formulazione opera un più ampio richiamo alle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'U.E. e della CEDU

Il decreto, nel richiamare le norme di riferimento dello Statuto opera anzitutto un riferimento generale alle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, le quali costituiscono, adesso, i principi generali dell'ordinamento tributario quali criteri di interpretazione della legislazione tributaria, applicabili a tutti i soggetti del rapporto tributario.

Queste nuove disposizioni sono volte a consentire allo Statuto di svolg-

re una funzione orientativa per l'interpretazione di tutte le norme tributarie, contribuendo al rafforzamento della certezza del diritto e alla coerenza di tali norme con i principi giuridici dell'ordinamento tributario italiano.

Nella formulazione previgente, le disposizioni erano quelle contenute negli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, che, come è noto, tracciano fondamentali principi, quali quello di uguaglianza ovvero il principio di progressività del sistema tributario, quello di imparzialità e di buon andamento dell'amministrazione.

A seguito della modifica intervenuta all'art. 1, si è inteso operare un **richiamo di carattere generale ai principi contenuti nella Costituzione, nonché ai principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della CEDU**, in considerazione della evoluzione del rapporto tra sistema giuridico nazionale, diritto dell'Unione europea e diritto internazionale, che sottende una penetrazione sempre più incisiva dei principi di carattere sovranazionale nel nostro ordinamento.

L'intervento normativo recepisce la ormai consolidata giurisprudenza di legittimità che, sin dalla sentenza n. 17576 del 2002, ha affermato la *“superiorità assiologica dei principi espressi o desumibili dallo Statuto e, quindi, la loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete; in altri termini, il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla L. n. 212/2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari”*.

Come evidenziato dalla stessa Relazione illustrativa, in relazione alla modifica apportata all'art. 1 dello Statuto *“il legislatore dimostra il proprio intento di far convergere l'ordinamento tributario verso una dimensione coerente con i principi che lo caratterizzano come sistema. In questo modo, il legislatore si propone di migliorare la certezza del diritto e di prevenire inutili controversie interpretative, contribuendo alla riduzione dei tempi di attuazione del diritto alla giustizia tributaria”*. A tal fine, la delimitazione concreta dell'ambito operativo dell'interpretazione deve tener conto della **triplice origine dei principi giuridici dell'ordinamento tributario** attuati dallo Statuto dei diritti del contribuente, relativamente a quelli che derivano:

- dalla Costituzione;
- dal diritto dell'Unione europea;
- dalla CEDU.

Ciò implica che la stessa indagine in merito al contenuto e alla portata dei principi giuridici dello Statuto comporta a sua volta la necessità di verificare se la giurisprudenza costituzionale e unionale forniscano elementi utili alla più precisa comprensione del principio affermato nello Statuto stesso.

3. Estensione della protezione dei diritti contemplati dallo Statuto a tutti i soggetti del rapporto tributario

L'art. 1, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 219/2023 interviene, altresì, sul secondo periodo del comma 1 dell'art. 1 dello Statuto, precisando che i diritti dello Statuto si applicano **“a tutti i soggetti del rapporto tributario”**.

L'estensione della protezione dei diritti contemplati dallo Statuto operata dal nuovo testo dell'articolo 1 a tutti i soggetti del rapporto tributario rappresenta un importante elemento di rafforzamento delle garanzie dell'attuazione del prelievo tributario in base a quanto stabilito dalla legge e nel rispetto della regola dello Stato di diritto.

Per effetto di questa norma, ogni riferimento nello Statuto alla tutela del contribuente deve intendersi come comprensivo di **tutti gli altri soggetti passivi e destinatari di obblighi formali collegati all'attuazione del tributo**.

Ed invero, l'esistenza di altri soggetti passivi del tributo rappresenta una realtà che ha caratterizzato l'evoluzione di tutti i sistemi tributari già dal secolo ventesimo, al fine di facilitare la corretta attuazione del prelievo tributario. In questo senso, tali soggetti sono tenuti ad applicare ritenute alla fonte sui redditi corrisposti e/o a versare alcuni tributi, provvedendo all'espletamento dei correlati obblighi dichiarativi.

Tuttavia, nel corso degli ultimi anni, si è riscontrata, specialmente a livello internazionale ed europeo, una forte proliferazione di obblighi formali, aventi natura dichiarativa o comunicativa, anche in capo a soggetti diversi da quelli che hanno un ruolo direttamente connesso con il pagamento del tributo. In conformità al noto brocardo *ubi ius, ibi remedium*, è fondamentale assicurare a tali soggetti, secondo modalità non diverse da quanto applicabile ai contribuenti, la protezione effettiva dei diritti fondamentali all'interno dell'ordinamento tributario italiano nel rispetto di tutti i principi fondamentali contenuti nello Statuto.

L'intervento normativo attuato con la riformulazione dell'articolo 1 dello Statuto rappresenta pertanto la giusta evoluzione della protezione dei diritti fondamentali, **consentendo anche ai soggetti passivi diversi dal contribuente di invocare la tutela di tali diritti quando vengono coinvolti nell'attuazione del tributo con effetti in grado di incidere direttamente sulla loro sfera giuridica**.

4. I principi dello Statuto dei diritti del contribuente e le amministrazioni territoriali

In coerenza con la dichiarata volontà del legislatore delegato di rafforzare la funzione dello Statuto dei diritti del contribuente quale legge generale tribu-

taria, il nuovo comma 3-*bis* afferma che le disposizioni statutarie concernenti:

1. la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento;
2. il divieto del *bis in idem*;
3. il principio dell'affidamento;
4. il principio di proporzionalità;
5. e l'autotutela;

devono essere garantiti da tutte le amministrazioni sia statali che territoriali. In particolare, le susesposte disposizioni valgono come principi per le Regioni e per gli enti locali che devono provvedere ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie. Le Regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni dello Statuto, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.

Tuttavia, come stabilito dal nuovo comma 3-*ter* dell'art. 1 dello Statuto, le Regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire, garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni statutarie e le Regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni dello Statuto del contribuente, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.

I principi affermati dallo Statuto, si possono raggruppare in tre categorie:

- **Principi che stabiliscono vincoli per il legislatore e quindi non sono applicabili agli enti locali.** Il potere legislativo in materia tributaria è vincolato dai seguenti principi della l. n. 212/2000:
 - la possibilità di adottare norme interpretative in materia tributaria soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica;
 - il divieto per le leggi che non hanno un oggetto tributario di contenere disposizioni di carattere tributario, a meno che non siano attinenti all'oggetto della legge stessa (art. 2, comma 2);
 - l'improrogabilità dei termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta (art. 3);
 - il divieto di disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi o la previsione dell'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti (art. 4).
- **Principi direttamente applicabili alle Regioni e agli enti locali, la cui violazione si riflette sulla legittimità degli atti impositivi posti in essere e laddove non recepiti in atti regolamentari può esser causa di nomina**

di un commissario *ad acta* al fine di dare attuazione alla previsione normativa. Rientrano nella seconda categoria, i seguenti principi direttamente applicabili agli enti locali:

- chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie (art. 2);
- conoscenza delle disposizioni vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti (art. 5);
- informazione al contribuente in ordine ai fatti che lo interessano (art. 6), la cui comunicazione va effettuata nel luogo di effettivo domicilio, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico. Inoltre, prima di procedere a iscrizioni a ruolo o di negare un rimborso, se sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione, a pena di annullabilità (come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. *d*), d.lgs. n. 219/2023), deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o i documenti mancanti concedendo allo stesso almeno 30 giorni (art. 6, comma 5). Viene ribadito l'obbligo dell'indicazione negli atti, compresi quelli degli agenti della riscossione, delle autorità a cui ricorrere, dei termini e modalità del ricorso, dell'organo competente a riesaminare l'atto in sede di autotutela (organo che peraltro si identifica, come è noto, con lo stesso ufficio che ha emesso l'atto);
- la necessità di assicurare al contribuente residente all'estero le informazioni sulle modalità di applicazione delle imposte e l'utilizzazione di moduli semplificati (art. 14);
- l'irretroattività delle disposizioni tributarie (art. 3 come da ultimo modificato dall'art. 1, comma 1, lett. *c*), d.lgs. n. 219/2023);
- il divieto di stabilire adempimenti a carico del contribuente la cui scadenza risulti fissata prima che siano trascorsi 60 giorni dalla data in cui sia divenuta efficace la relativa deliberazione (art. 3 come da ultimo modificato dall'art. 1, comma 1, lett. *c*), d.lgs. n. 219/2023);
- l'applicazione delle modifiche introdotte ai tributi "*dovuti, determinati o liquidati periodicamente*" solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle leggi che le prevedono (art. 3 come da ultimo modificato dall'art. 1, comma 1, lett. *c*), d.lgs. n. 219/2023);
- l'obbligo di motivare i provvedimenti amministrativi a pena di annullabilità, come d'altronde prescritto dall'art. 7 dello Statuto (come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. *f*), d.lgs. n. 219/2023), il cui fine è quello di consentire al cittadino la ricostruzione dell'*iter* logico-giuridico della pretesa erariale, onde consentirgli di espletare il proprio diritto di difesa;

- l'obbligo di indicare tassativamente negli atti (art. 7, comma 2, lett. a), lett. b) e lett. c)):
 - a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
 - b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
 - c) le modalità, il termine e l'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, al fine di garantire l'esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente. Per la giurisprudenza prevalente, la mancata osservanza della norma citata è da ritenersi una mera irregolarità, rendendo per lo più rilevante sul piano processuale l'eventuale scusabilità dell'errore in cui sia incorso il ricorrente qualora derivi una giustificata incertezza sugli strumenti di tutela;
 - il diritto all'integrità patrimoniale: quando si accerta in modo definitivo che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore di quella accertata, il fisco è tenuto a rimborsare il costo della fideiussione che il contribuente ha dovuto chiedere per ottenere la sospensione del pagamento, la rateizzazione o il rimborso (art. 8, comma 4);
 - la possibilità di estinguere l'obbligazione tributaria per compensazione (art. 8). Con riferimento ai tributi locali, l'art. 1, comma 167, l. 27 dicembre 2006, n. 296 - Finanziaria 2007 - ha stabilito che gli enti locali disciplinano le modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al Comune a titolo di tributi locali.
- **Principi che per esplicitare la propria efficacia nei confronti delle Regioni e degli enti locali vanno recepiti in atti regolamentari ed adattati ai rispettivi ordinamenti, in quanto sono indirizzati all'amministrazione finanziaria. Qualora recepiti, la violazione degli stessi, configura profili di illegittimità nel procedimento impositivo.** Sul punto, il nuovo art. 3-*bis* dello Statuto stabilisce che le amministrazioni statali devono osservare le disposizioni dello Statuto concernenti:
 - la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria;
 - la tutela dell'affidamento;
 - il divieto del *bis in idem*;
 - il principio di proporzionalità e l'autotutela.
 Le medesime disposizioni valgono come principi per le Regioni e per gli enti locali che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie. Le Regioni a statuto speciale e le Province auto-

nome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni della presente legge, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.