

**ASSOCIAZIONE DEI PROFESSORI E
DEGLI STUDIOSI DI DIRITTO TRIBUTARIO**

GRUPPO DI RICERCA:

I RAPPORTI TRA IL CONTRIBUENTE E L'AMMINISTRAZIONE
FINANZIARIA E I RELATIVI PRINCIPI STATUTARI

REFERENTE DEL CONSIGLIO DIRETTIVO DELL'AIPSDT:
Antonio Guidara, Università di Catania

GRUPPO DI RICERCA:

Patrizia Accordino, Università di Messina
Matteo Busico, Università di Pisa
Andrea Colli Vignarelli, Università di Messina
Alberto Comelli, Università di Parma
Angelo Cuva, Università di Palermo
Mario Grandinetti, Università di Torino
Maria Assunta Icolari, Università Guglielmo Marconi
Maria Concetta Parlato, Università di Palermo
Maria Cristina Pierro, Università dell'Insubria
Salvatore Sammartino, Università di Palermo
Alessandro Vicini Ronchetti, Università di Torino

Rapporto del gruppo di ricerca aggiornato al 26 febbraio 2021

INDICE

Disegno di legge delega per la riforma dello Statuto dei diritti del contribuente	3
Relazione di accompagnamento al disegno di legge delega	4
Norme delegate in attuazione del d.d.l. delega	14
TAVOLA SINOTTICA	19

LEGENDA:

Prima colonna: Disegno di legge delega per la riforma dello Statuto del contribuente;
Seconda colonna: Norme delegate in attuazione del d.d.l. delega
Terza colonna: disposizioni vigenti

DISEGNO DI LEGGE DELEGA PER LA RIFORMA DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Il Governo della Repubblica è delegato ad emanare, entro 2 anni dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni per la revisione della legge 27 luglio 2000, n. 212, in materia di Statuto dei diritti del contribuente, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) riconoscere il dovere dell'Amministrazione finanziaria di informare in via preventiva il contribuente di fatti dai quali potrebbe derivare l'adozione di provvedimenti pregiudizievoli o il mancato riconoscimento di un credito o di un maggiore credito;

b) prevedere la nullità dei provvedimenti adottati in violazione del dovere di informare il contribuente.

c) **PROPOSTA ALTERNATIVA PROF. COMELLI** ferma restando la disciplina degli artt. 10-*bis* e 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, prevedere la possibilità del contribuente di partecipare ai procedimenti tributari previo invito da trasmettere almeno sessanta giorni prima della notificazione dell'atto impositivo o sanzionatorio. Connessa previsione dell'obbligo dell'Ufficio finanziario di attivare il contraddittorio per l'anno d'imposta e per il tributo o per i tributi in contestazione, consentendo al contribuente di correggere eventuali errori, e di fornire chiarimenti, dati e notizie, anche mediante uno o più messaggi di posta elettronica certificata, il cui mancato accoglimento deve essere motivato in maniera circostanziata, a pena di nullità dell'atto impositivo o sanzionatorio successivamente notificato.

d) introdurre la possibilità di utilizzare collegamenti da remoto, secondo le regole tecniche e le modalità operative che saranno stabilite con appositi regolamenti da adottare entro sei mesi dall'entrata in vigore della presente legge;

e) riconoscere il diritto del contribuente ad essere ascoltato in ogni procedimento che interessa anche più soggetti;

f) prevedere la nullità dell'atto notificato, in caso di omesso invito al contribuente;

g) non applicare sanzioni amministrative nell'ipotesi in cui il contribuente non intenda esercitare il suo diritto di essere ascoltato;

h) integrare il testo dell'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, stabilendo che nella motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria siano indicati anche gli elementi probatori acquisiti nel corso dell'istruttoria amministrativa;

i) applicare in modo generalizzato la compensazione come modalità di estinzione dei debiti tributari anche in assenza dell'adozione dei regolamenti attuativi;

l) garantire la piena tutela del contribuente che si sia conformato a precise istruzioni dell'Amministrazione finanziaria con disapplicazione dell'imposta, interessi e di sanzioni;

m) tipizzare con predeterminazione della sanzione amministrativa le fattispecie abusive;

n) rafforzare i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, specificando i limiti e gli obblighi che gli organi di controllo e gli uffici impositori sono tenuti a osservare nello svolgimento dell'attività istruttoria e nella successiva fase accertativa e sanzionatoria, prevedendo l'inutilizzabilità degli elementi probatori acquisiti e la nullità degli atti impositivi e sanzionatori emanati in violazione delle disposizioni di legge;

o) prevedere che i destinatari di atti lesivi abbiano piena conoscenza delle risultanze dell'attività conoscitiva posta in essere dagli Uffici, anche al di fuori dei casi di accessi ispezioni e verifiche, al fine di poterne confutare gli esiti;

p) garantire sempre la consegna al contribuente di un atto conclusivo dell'attività istruttoria volto ad attivare il contraddittorio, pena la nullità degli atti conseguenti.

RELAZIONE DI ACCOMPAGNAMENTO AL DISEGNO DI LEGGE DELEGA

In via generale, il d.d.l. di delega si propone di integrare e scrivere in modo più preciso alcune disposizioni della legge 27 luglio 2000, n. 212, contenente lo Statuto dei diritti del contribuente, superando alcune problematiche, a livello interpretativo, sorte alla luce dell'esperienza maturata in sede applicativa in oltre un ventennio, nonché della giurisprudenza, specialmente di legittimità.

Il buon andamento della Amministrazione finanziaria (art. 97 Cost.) comprende in sé il dovere dell'Amministrazione pubblica in generale, e di quella tributaria in particolare, di informare il contribuente di fatti e circostanze che potrebbero determinare gli Uffici finanziari ad assumere nei suoi confronti un provvedimento pregiudizievole. Solo se informato il contribuente è posto nella condizione di scegliere se esercitare o meno una serie di attività finalizzate a definire il rapporto tributario in sede amministrativa (definizione agevolata ove previsto); presentare osservazioni e memorie difensive accedendo al contraddittorio o, infine, rimanere inerte in attesa della decisione definitiva dell'Amministrazione.

Il riconoscimento del dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria, quale principio dell'ordinamento tributario, è contenuto nello Statuto dei diritti del contribuente che all'art. 6, comma 2, impone agli Uffici finanziari di rendere noti al soggetto passivo "fatti e circostanze" che o impediscano il riconoscimento di un credito o di un maggiore credito o che possano dare luogo all'irrogazione di una sanzione. Con questa locuzione il Legislatore ha certamente fatto riferimento alle sanzioni amministrative - sia proprie, sia improprie - ma anche a quelle penali che potrebbero essere applicabili quando l'attività posta in essere dal contribuente dovesse integrare, oltre a quello amministrativo anche un illecito penale, salvo il principio di specialità.

Il dovere di informazione garantisce pienezza ed effettività al diritto ad una buona amministrazione che l'ordinamento assicura nel rispetto dei principi del sistema giuridico, compresi quelli costituzionali e quelli europei. Nell'ambito dell'attuazione del diritto ad una buona amministrazione assume precipua rilevanza anche il principio di trasparenza amministrativa che la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 20 del 2019, relativa alla pubblicità delle remunerazioni dei dirigenti pubblici, richiede che venga bilanciato e temperato, nel rispetto di quello di proporzionalità, con la tutela di altri interessi, quali tra gli altri quello alla *privacy*. Il dovere di informazione deve dunque essere rispettato per garantire trasparenza e contestualmente assicurare la *privacy* del contribuente, anche nei confronti dei consociati. L'informazione non solo garantisce dunque l'esercizio del diritto di difesa in ambito amministrativo, ma assicura una semplificazione delle attività procedurali in capo all'Amministrazione finanziaria che consentono di individuare anche ipotesi di responsabilità amministrativa e contabile dei funzionari.

Dagli anni 90 in ambito amministrativo si è affermata la teoria del giusto procedimento che richiede ai fini della sua applicazione, quale presupposto indispensabile, il rispetto degli obblighi informativi che gravano sull'Amministrazione. Questa impostazione ha certamente riguardato anche il sistema tributario, nel cui ambito, tuttavia, stenta ancora ad affermarsi. È infatti necessario che all'interno dell'ordinamento tributario vengano introdotte disposizioni, o rafforzate quelle esistenti, volte ad assicurare in ogni procedimento tributario il rispetto del "diritto all'informazione" che ha per oggetto la conoscenza, da parte del contribuente, dei fatti e delle circostanze che impediscono il riconoscimento di un credito o che possano dare luogo ad un provvedimento per lui lesivo.

Sinora il dovere di informazione ha trovato espressione in diverse disposizioni dell'ordinamento tributario, laddove il Legislatore ha imposto all'Amministrazione finanziaria di:

1. chiedere al contribuente chiarimenti, informazioni, documenti utili a riesaminare la determinazione dell'imponibile e/o del tributo contenuto nell'atto endoprocedimentale con il quale si adempie all'obbligo informativo (comunicazione di irregolarità art. 36 *bis* e 36 *ter* dpr. n. 600/73 e art. 54 *bis* dpr. n. 633/72); il PVC (art. 12, comma 7, Statuto dei diritti del contribuente); richiesta di chiarimenti *ex* art. 10 *bis*, comma 7, Statuto dei diritti del contribuente; atto di contestazione (art. 16 D. Lgs. n. 472/97);

2. formulare una proposta di compensazione tra il credito d'imposta e il debito iscritto a ruolo, invitando il debitore a comunicare se intende accettare la proposta nei sessanta giorni successivi (art. 28 *ter* dpr. n. 602/73);

3. comunicare preventivamente al debitore l'intenzione di iscrivere ipoteca su immobili o procedere al fermo amministrativo per consentirgli il pagamento entro i 30 giorni successivi del dovuto, salva la trasformazione dell'avviso in provvedimento definitivo (art. 77 e art. 86 dpr. n. 602/73).

Di recente il legislatore, con l'introduzione dell'art. 5-*ter* al D. Lgs. n. 218/1997 (art. 4-*octies* del D.L. n. 34/2019 convertito con modificazioni con la legge n. 58/2019) che prevede l'obbligo di tramettere l'invito a comparire al contribuente in tutti i casi in cui non sia previsto il PVC – e quindi nei casi di istruttoria di cui all'art. 32, comma 1, nn. 2-3-4 del dpr. n. 600/73 –, allo scopo di promuovere l'accertamento con l'adesione, ha rafforzato, di fatto, gli obblighi di informazione a carico dell'Amministrazione finanziaria, in quanto con tale atto il contribuente viene informato dell'entità della maggiore imposta, ritenute, contributi, sanzioni e interessi che l'Ufficio potrebbe richiedere con l'atto conclusivo del procedimento (avviso di accertamento, avviso di liquidazione o atto di recupero). Tuttavia, le disposizioni in esso contenute - oltre ad essere state oggetto di critiche da parte della dottrina maggioritaria - a dispetto della rubrica ("Invito obbligatorio"), non hanno portata generale ossia non risultano applicabili a tutte le attività di controllo esercitate dell'Amministrazione finanziaria.

L'obbligo di informazione dell'Amministrazione finanziaria deve essere dunque considerato espressione di un principio dell'ordinamento di modo che gli Uffici finanziari, quando acquisiscono informazioni o dati utili all'adozione di un provvedimento pregiudizievole per il contribuente, hanno sempre l'obbligo di informarlo per consentirgli di partecipare al procedimento ed esercitare i diritti e le prerogative propri di una "buona amministrazione" (Cass. civ. Sez. V, Sent. 23-10-2015, n. 21586, Cass. civ. Sez. Unite, Sent. 18-09-2014, n. 19667).

L'informazione può essere garantita tramite la trasmissione di atti endoprocedimentali che contengano una "proposta" impositiva o l'avvertimento che, in mancanza di adempimento dell'onere tributario, l'Amministrazione procederà secondo quanto previsto dalla legge.

La trasmissione e l'effettiva conoscenza di atti endoprocedimentali (art. 6, comma, 1, Statuto) tramite i quali l'Amministrazione finanziaria mette il contribuente a conoscenza di circostanze e fatti per lui pregiudizievoli è dunque una condizione indispensabile per garantire al soggetto passivo di scegliere se accedere a istituti di *tax compliance* o partecipare al procedimento e promuovere un riesame in autotutela della sua posizione fiscale. In questo ultimo caso l'Amministrazione potrebbe decidere o di emettere un provvedimento definitivo con il contenuto inizialmente ipotizzato o di adottare un provvedimento con diverso contenuto, o ancora meglio desistere e non provvedere (non luogo a provvedere). Tutto questo in attuazione principi di imparzialità e buon andamento anche in un'ottica di *better regulation*: la "certezza del procedimento e la certezza dei tempi" contribuiscono all'efficienza del sistema amministrativo tributario.

Benché il secondo comma dell'articolo 6 dello Statuto si riferisca "solo" ad "ogni fatto (...) dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione", è riconosciuto che la disposizione intenda fare riferimento a qualsiasi atto prodromico o strumentale all'emissione del provvedimento conclusivo dei procedimenti tributari. La disposizione contiene, infatti, in applicazione dell'art. 97 Cost., un implicito obbligo di informare il contribuente anche per fattispecie non espressamente ivi elencate. Nonostante la sua attuale formulazione non consenta una sua applicazione generalizzata, l'art. 6 comma 2 dello Statuto prevede già ora, per come è formulato, un generale dovere di informazione a carico dell'Amministrazione finanziaria che necessariamente deve essere osservato - come implicitamente suggerisce la disposizione - preventivamente all'adozione di un provvedimento; termine, quest'ultimo, con il quale il Legislatore individua da sempre una *species* dell'atto amministrativo [categoria generale], ossia l'atto in grado di modificare la sfera economica e giuridica del suo destinatario. Il provvedimento, a differenza dell'atto amministrativo, "è una manifestazione di volontà della Pubblica Amministrazione avente l'efficacia di incidere unilateralmente nella sfera giuridica del destinatario, attraverso la costituzione, modificazione o estinzione di situazioni giuridiche attive o passive". Nella nozione di provvedimento amministrativo rientrano dunque a pieno titolo l'avviso di accertamento, il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, i provvedimenti cautelari ecc., ossia tutti gli atti che incidono sulla sfera giuridica del destinatario, modificandola. Questa funzione non viene svolta invece né dalla comunicazione di irregolarità (art. 36-*bis* e 36-*ter* dpr. n. 600/73 e art. 54-*bis* dpr. n. 633/72), né dal PVC, né dall'invito a comparire (art. 5 D. lgs. 218/97), né dalla richiesta di chiarimenti inoltrata *ex art. 10 bis* Statuto; né dall'atto di contestazione delle sanzioni (art. 16 D.lgs. 472/97), né dal preavviso di iscrizione di ipoteca o di fermo amministrativo (art. 77 e 86 dpr. n. 602/73) ecc. Atti (non provvedimenti) endoprocedimentali e come tali senza rilevanza esterna che l'Amministrazione inoltra per assolvere al suo dovere di informazione garantendo al destinatario l'esercizio dei diritti e delle facoltà enunciate.

Articolo 6

La funzione dell'art. 6, comma 2, è proprio quella di preavvertire il destinatario (il contribuente) del provvedimento che l'Amministrazione finanziaria ha la volontà di adottare in presenza "di fatti" negativi per il contribuente.

Queste osservazioni trovano conforto anche nella normativa europea che da tempo ha elevato il principio di buona amministrazione, originato in sede giurisprudenziale, a diritto ad una buona amministrazione (art. 41 CEDUE).

È pertanto auspicabile una modifica dell'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente volta a valorizzare il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria la cui osservanza dovrebbe essere imposta in ogni procedimento tributario. Questo sarebbe possibile riconoscendo natura precettiva alla disposizione (art. 6, comma 2 Statuto) che potrebbe essere garantita dalla espressa previsione di nullità dei provvedimenti emessi in violazione del preventivo obbligo di informazione al contribuente.

PROPOSTA ALTERNATIVA PROF. COMELLI

Articolo 6-bis

Il d.d.l. interviene selettivamente e in modo calibrato sulla partecipazione del contribuente all'attività di controllo, prevedendo il diritto di essere ascoltati prima della adozione dell'atto impositivo, anche perché l'articolo 5-ter del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, di cui si propone l'abrogazione, non risolve le criticità. L'istituto della partecipazione del contribuente dev'essere finalmente collocato all'interno della cornice statutaria, espungendolo dall'accertamento con adesione, che non è la sede più appropriata ed elevandolo a principio fondamentale del sistema tributario, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.

Inoltre, l'istituto in esame dev'essere collocato in un articolo di nuova formulazione e non nell'art. 6 dello Statuto (che ha una diversa finalità), laddove la partecipazione non si risolve unicamente nella conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati e deve caratterizzare l'attività di indagine e di controllo dell'operato di quest'ultimo, prima dell'adozione e della notifica dell'atto impositivo, nella prospettiva di una maggiore trasparenza dell'attività espletata dagli uffici tributari e nello spirito di leale collaborazione, codificata dall'art. 10, comma 1, dello Statuto medesimo. Peraltro, non casualmente si è scelta la parola "partecipazione" in quanto è preferibile rispetto al "contraddittorio", il quale si svolge tipicamente all'interno della dimensione processuale, laddove il giudice (che dev'essere terzo e imparziale) garantisce, quale arbitro del legittimo esercizio della funzione impositiva, la parità delle parti, nel contesto di un processo equo.

Il soggetto passivo, nell'ambito di tutti i procedimenti tributari, dev'essere invitato dall'ufficio almeno sessanta giorni prima della notificazione dell'atto, al fine di esercitare il diritto di difesa sulla sua posizione fiscale, con riferimento al periodo d'imposta e al maggior tributo o al minor credito d'imposta contestato o, comunque, in merito all'atto conclusivo che l'Amministrazione finanziaria intende adottare a conclusione della sua attività. L'istituto viene previsto per la prima volta per i tributi di ogni genere e specie, armonizzati o meno, a prescindere dalla loro denominazione e dev'essere disciplinato sulla base di moduli procedurali uniformi.

La partecipazione del contribuente non è giustificata esclusivamente dalla necessità di salvaguardare gli interessi erariali, consentendo all'ufficio tributario di meglio calibrare, in concreto, la sua attività. Il diritto di essere ascoltati postula, al contrario, la facoltà in capo al contribuente di correggere eventuali errori commessi, ovvero di fornire

all'ufficio accertatore chiarimenti, dati, notizie ed informazioni utili e pertinenti, in relazione ai quali esso è obbligato a motivare l'eventuale mancato accoglimento, in modo circostanziato e dettagliato, a pena di nullità dell'atto emanato.

Innovando rispetto all'assetto normativo attualmente vigente, è necessario introdurre la possibilità che le riunioni in seguito all'invito si svolgano, in alternativa alla partecipazione in presenza dei soggetti interessati, in modalità a distanza, nel rispetto delle regole tecniche e delle modalità operative che saranno fissate con appositi regolamenti.

Se l'ufficio tributario omette di invitare il contribuente a partecipare al procedimento, l'atto impositivo o sanzionatorio o, comunque, il provvedimento che conclude il procedimento, successivamente notificato, è nullo.

Si aggiunge che, sotto il profilo delle sanzioni amministrative, se il contribuente non esercita il suo diritto di essere ascoltato nella fase endoprocedimentale, nonostante l'invito dell'ufficio, dev'essere comunque applicato il principio di proporzionalità, il diritto a non autoincriminarsi e il diritto a restare in silenzio a fronte dell'esercizio dei poteri e dell'attività di indagine nei suoi confronti, senza pregiudizio dell'esercizio del diritto di difesa innanzi al giudice tributario.

Se l'ufficio tributario omette di invitare il contribuente all'instaurazione dell'interlocuzione dialettica in questione, in assenza di particolare e motivata urgenza, l'atto impositivo successivamente notificato è invalido. Tuttavia, questa invalidità si realizza qualora, in assenza della suddetta omissione, l'atto impositivo avrebbe potuto essere formulato diversamente, sempre che il contribuente allegghi le circostanze fattuali e le ragioni giuridiche che avrebbe potuto far valere se la partecipazione si fosse realizzata in seguito all'invito omesso.

Non si tratta di una prova di resistenza, bensì, più correttamente, di un onere di allegazione nel ricorso introduttivo del giudizio instaurato mediante l'impugnazione dell'atto impositivo successivo all'omesso invito, a fronte del quale il giudice tributario si deve limitare pregiudizialmente a prendere atto dell'omissione medesima, annullando l'atto impugnato senza entrare nel merito della controversia, con condanna dell'ufficio tributario soccombente alla rifusione delle spese del giudizio medesimo.

Articolo 7

Con riguardo all'art. 7, rubricato "chiarezza e motivazione degli atti", si propone l'integrazione del testo del comma 1 - concernente specificamente la motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria - richiedendo in modo espresso l'indicazione, nell'atto stesso, degli elementi probatori acquisiti nel corso dell'istruttoria amministrativa; ciò al fine di renderne edotto il contribuente sin dal momento di ricevimento dell'atto, onde consentirne una possibile contestazione immediata, anche in riferimento alla eventuale illegittima acquisizione, già in sede di ricorso al giudice tributario, e non solo nel corso del giudizio già instaurato. Questo in sintonia con quanto previsto dall'art. 3, comma 1, della legge 7 agosto 1990, n. 241 ("Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi"), intitolato "motivazione del provvedimento" e già richiamato espressamente dall'attuale testo dell'art. 7 di cui si chiede l'integrazione; in particolare, il citato comma 1 testualmente prevede che "la motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria", e quindi con riferimento alle prove raccolte durante l'istruttoria. La proposta in esame tende

a recepire, oltre alle indicazioni contenute nella legge sull'azione amministrativa in generale, anche quelle contenute nelle norme di settore, come l'art. 56 del D.P.R. n. 633/1972 ("notificazione e motivazione degli accertamenti"), che stabilisce che "negli avvisi relativi alle rettifiche di cui all'art. 54 devono essere indicati specificamente, a pena di nullità, gli errori, le omissioni e le false o inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica e i relativi elementi probatori"; o l'art. 16 del D. Lgs. n. 472/1997 ("procedimento di irrogazione delle sanzioni"), che stabilisce che "l'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni". Si è ritenuto opportuno, inoltre, prevedere in modo espresso, in una disposizione generale e quindi valevole per tutti i tipi di tributo, la sanzione della nullità nel caso di violazione dell'obbligo di motivazione dell'atto pregiudizievole per il contribuente.

Articolo 8

Si prevede, inoltre, una modifica dell'art. 8, comma 8, dello Statuto, rendendo applicabile in modo generalizzato la compensazione pur in assenza dell'adozione dei regolamenti emanati ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge 23 agosto 1998, n. 400, i quali, secondo lo Statuto, dovrebbero individuare la disciplina di attuazione dell'istituto.

Articolo 10

Con riferimento all'art. 10, rubricato "tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente", si propone la modifica del comma 2 che, nel testo attuale, limita la tutela del contribuente che "si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'Amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa", alla non irrogazione delle sanzioni e alla mancata richiesta degli interessi moratori. Si ritiene opportuno riconoscere la non debenza del tributo, accanto alla disapplicazione delle sanzioni, al fine di garantire la tutela del contribuente che si sia conformato a precise istruzioni provenienti dalla stessa Amministrazione finanziaria, consentendo a quest'ultima di rivedere la propria posizione, ma senza effetti retroattivi; infatti, occorre considerare la possibilità che il contribuente, indotto in errore dalla stessa Amministrazione, abbia interamente e legittimamente speso la ricchezza espressiva di capacità contributiva che si andrebbe altrimenti a tassare.

Articolo 10-bis

Con riguardo all'art. 10-bis, rubricato "disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale", si propone la modifica del comma 13, mediante la previsione di una sanzione *ad hoc* per le fattispecie elusive, in considerazione della difficoltà di individuazione della sanzione altrimenti applicabile, nonché in considerazione del fatto che le sanzioni previste dal sistema sono strutturate in riferimento a fattispecie di evasione, come tali caratterizzate da una maggiore offensività rispetto alle fattispecie elusive. Si prevede pertanto che, a fronte della contestazione di operazioni abusive, sia applicabile soltanto la sanzione

amministrativa pecuniaria che va dal dieci al venti per cento del maggior tributo o del minor credito accertato.

Articolo 12

Con riferimento all'art. 12, rubricato "diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali", si prevede di mantenere invariata la struttura dell'articolo, apportandone alcune specifiche modifiche ai singoli commi, col precipuo fine di rafforzare diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, anche tenendo conto della giurisprudenza di legittimità che è intervenuta sulle disposizioni dell'articolo in questione.

Nel primo comma vengono sostituite le parole "attività commerciali, industriali, agricole o professionali", con l'espressione "attività di impresa e lavoro autonomo", che meglio ricomprende l'ambito soggettivo dei contribuenti sottoposti a verifiche fiscali disciplinate dalla norma; inoltre, nell'ultimo periodo del comma stesso vengono sostituite le parole "relazioni commerciali o professionali del contribuente" con le parole "relazioni intrattenute dal contribuente", così ricomprendendo, nella previsione normativa, tutte le possibili relazioni del contribuente, non solo lavorative, ma anche strettamente personali.

Nel secondo comma si propone di sostituire la parola "ragioni" con "esigenze" e di uniformare il testo normativo con il termine utilizzato nel comma precedente.

Si propone di modificare il quarto comma, prevedendo l'obbligo specifico per i verificatori di redigere e rilasciare al contribuente un processo verbale per ogni accesso effettuato, così come già stabilito espressamente ai fini IVA dall'art. 52, comma 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, applicabile anche alle imposte sui redditi per effetto del rinvio operato dal primo comma dell'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Viene, inoltre, previsto il diritto del contribuente e del professionista che lo assiste di formulare osservazioni e rilievi di cui dare atto nel verbale, come nel testo in vigore, precisando che tale diritto può essere esercitato in ciascuno dei processi verbali delle operazioni di verifica, oltre che nel processo verbale di chiusura della verifica stessa.

Nel quinto comma sono proposte diverse modifiche; in primo luogo, la sostituzione della parola "sede" con "locali", al fine di uniformare il testo normativo con il termine utilizzato nel primo comma e soprattutto in ragione della circostanza che le previsioni del comma in esame riguardano non solo la "sede" del contribuente propriamente intesa in senso civilistico (per le persone giuridiche *ex art. 46 c.c.*), bensì, più in generale, tutti i luoghi nei quali venga esercitata l'attività di impresa e di lavoro autonomo, o i luoghi comunque utilizzati, dal contribuente assoggettato a verifica fiscale. Si propone che i trenta giorni di permanenza massima dei verificatori presso i locali del contribuente previsti per i soggetti diversi dagli imprenditori in contabilità semplificata e dai lavoratori autonomi siano "contenuti nell'arco di un trimestre", analogamente a quanto già stabilito per queste ultime due categorie di contribuenti, stabilendosi che l'eventuale proroga del termine appena detto, possibile "nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio", dovrà da questi essere appositamente autorizzata e varrà per trenta giorni consecutivi, a differenza di quanto previsto per gli iniziali trenta giorni, al fine di concentrare l'arco temporale entro il quale la verifica possa ulteriormente protrarsi.

Sempre nel quinto comma, si propone di riformulare il suo secondo periodo, concernente il ritorno dei verificatori presso i locali del contribuente dopo il decorso dell'anzidetto periodo di trenta giorni e l'eventuale proroga, stabilendo che, a tale fine, occorra

l'autorizzazione motivata del dirigente dell'ufficio, anziché il suo mero "assenso", come convenuto nella vigente previsione; inoltre, è stato escluso che tale ritorno possa eccedere i quindici giorni lavorativi consecutivi e che possa avvenire "per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente", in quanto le stesse sono rivolte all'ufficio impositore, non ai verificatori, pertanto il loro esame non può in alcun modo giustificare un ulteriore accesso presso il contribuente. Si propone ancora di sostituire nell'attuale ultimo periodo del comma in esame la parola "entrambi" con "tutti", al fine di fugare ogni dubbio interpretativo sulla portata della previsione che regola il calcolo dei giorni lavorativi di permanenza dei verificatori presso i locali del contribuente, vale a dire che il termine "entrambi" sia riferito agli imprenditori in contabilità semplificata e ai lavoratori autonomi, così da ipotizzare che il criterio ivi previsto non valga per gli imprenditori in contabilità ordinaria.

Inoltre, si propone l'inserimento nel comma quinto di un periodo finale che stabilisce l'inutilizzabilità per l'Amministrazione finanziaria degli elementi probatori acquisiti oltre i termini stabiliti nel comma stesso, in modo da rendere cogenti i limiti temporali previsti per la permanenza degli organi di controllo presso i locali del contribuente, la cui portata precettiva risulterebbe assolutamente vanificata se la loro violazione non dovesse comportare alcuna conseguenza per l'ente impositore, se non le sanzioni disciplinari a carico dei verificatori, che non rappresentano affatto un'adeguata garanzia per il contribuente assoggettato a verifica fiscale.

Nel settimo comma si propone di stabilire espressamente l'illegittimità degli atti impositivi e sanzionatori emanati prima del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio del verbale, come già riconosciuto nella giurisprudenza ormai consolidata di legittimità, nonché di quelli non specificamente motivati in ordine alle osservazioni del contribuente, così prevedendo la c.d. motivazione "rafforzata", a pena di nullità, analogamente a quanto disposto dall'art. 10-bis, comma 8, dello Statuto dei diritti del contribuente stesso in tema di abuso del diritto e dall'art. 16, comma 7, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in materia di irrogazione delle sanzioni amministrative.

Si propone, inoltre, l'abrogazione della possibilità di emanare l'atto *ante tempus* per ragioni di "particolare e motivata urgenza", che secondo la giurisprudenza di legittimità non possono in ogni caso essere individuate nell'imminente scadenza del termine di decadenza dell'azione accertativa. In proposito, per motivi di garanzia del contribuente, volutamente non si prevede alcuna proroga nel caso di imminenza dell'anzidetto termine di decadenza, analoga a quella prevista dal testo attuale dell'art. 10-bis, comma 7, seconda parte, della quale, come visto, si propone l'abrogazione. Allo stesso modo, per motivi di omogeneità, si propone l'eliminazione della proroga prevista dall'articolo 5, comma 3-bis, D. Lgs. n. 218/1997, in tema di accertamento con adesione.

Art. 12-bis

Si ritiene necessario inserire nello Statuto dei diritti del contribuente una disposizione in tema di diritti e garanzie del contribuente predetto in caso di attività conoscitive non riconducibili all'art. 12.

A tal fine, sono necessarie alcune premesse sistematiche.

Le dinamiche di interazione tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria sono garanzia *biunivoca*, cioè valida per entrambe le parti del rapporto tributario, di una

imposizione condivisa che rafforza l'affidabilità degli Uffici. Appare, pertanto, necessario garantire ai contribuenti la possibilità di confrontarsi e di acquisire la consapevolezza di essere "presi in considerazione" *in tutti i casi* in cui l'attività dell'Amministrazione finanziaria possa produrre effetti potenzialmente lesivi.

L'intreccio di principi comunitari e di derivazione costituzionale – questi ultimi richiamati nello Statuto – e degli esiti della più rilevante giurisprudenza comunitaria e interna non ha, tuttavia, condotto alla formulazione di un principio generale che ne assicurasse l'attuazione, idoneo ad assicurare al contribuente, anche nelle ipotesi che sono state prese in considerazione, garanzie simili a quelle riconosciutegli dall'art.12 dello Statuto e a colmare il vuoto legislativo.

E ciò nonostante l'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali, nel codificare il *right to be heard*, lo riconosca come diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio. E sebbene gli esiti delle più importanti sentenze della Corte di Giustizia sul tema (*Sopropè e Kamino*) affermino che il diritto al contraddittorio è un *principio generale* applicabile anche a prescindere da una espressa previsione legislativa interna garantito a ciascuno, nel procedimento amministrativo, prima dell'adozione di *qualsiasi decisione* che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi.

In ambito interno, inoltre, occorre considerare i principi costituzionali e statutari di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente e di corretto ed efficace esercizio della potestà impositiva; gli esiti delle sentenze n. 18184/2013, n. 19667 e 19668/2014 della Cassazione a SS.UU; quanto affermato dalla Consulta nella sentenza n. 132 del 2015 e l'impianto che era stato delineato nella legge delega 11 marzo 2014, n. 23. I predetti riferimenti normativi ed esiti giurisprudenziali appaiono, infatti, chiaramente volti a riconoscere, con riguardo all'applicabilità del diritto al contraddittorio all'interno del procedimento tributario, una dimensione generale riconducibile all'attività effettivamente svolta. Non vi si riscontra alcun riferimento al luogo in cui essa sia stata posta in essere.

Si deve, infine, ricordare che l'assunzione degli elementi istruttori avviene essenzialmente nel procedimento tributario e si riverbera sul processo condizionandolo in maniera significativa.

Tutti gli aspetti evidenziati portano, pertanto, a ritenere che, se l'attività conoscitiva posta in essere dagli Uffici, al di fuori dei casi di accessi, ispezioni e verifiche, evidenzia la violazione di una disposizione tributaria che, se non confutata, si concretizzerà nella formulazione di una pretesa chiara e definitiva nei confronti del contribuente potenzialmente lesiva, sorge l'interesse di quest'ultimo a contestare tale pretesa e si impone il confronto tra le parti precedente all'emissione di un eventuale atto pregiudizievole per il contribuente predetto.

E, pertanto, in *tutte* le ipotesi in cui l'Amministrazione si limita a trarre esiti probatori esaminando e confrontando i dati di cui dispone appare imprescindibile che i risultati siano il più possibile adeguati alla realtà del contribuente, assicurando una proficua interlocuzione fra quest'ultimo e l'Amministrazione stessa.

Non si può, in sostanza, non riconoscere che una attività che può apparire *prima facie* eminentemente formale, come la semplice raccolta di documentazione e di informazioni, in fase di elaborazione delle risultanze (si pensi, ad esempio, alle indagini bancarie)

possa dar luogo ad esiti che potranno essere particolarmente lesivi della sfera del contribuente e potranno essere smentiti solo dopo un defatigante contenzioso.

Le attività alle quali ci si riferisce nella rubrica dell'articolo 12-*bis* che si intende introdurre costituiscono un insieme estremamente ampio e comunemente individuato dalla locuzione utilizzata dalla giurisprudenza di legittimità che le individua per essere svolte "a tavolino". Ne fanno certamente parte tutti i controlli che, generalmente, si basano su elementi probatori già in possesso degli Uffici, come la dichiarazione e i versamenti; o di immediata acquisizione con una semplice richiesta al contribuente di esibire documenti e scritture contabili; così come i dati e notizie forniti da soggetti terzi, intendendosi per tali, ad esempio, altre Amministrazioni, enti bancari e creditizi, ecc.... E, inoltre, le ipotesi in cui è l'Amministrazione stessa a invitare formalmente il contribuente presso l'Ufficio, anche richiedendo la presentazione di ulteriore documentazione o sottoponendogli dei questionari.

Il motivo fondamentale alla base della scelta di introdurre una disposizione specifica è legato alla difficoltà di applicare estensivamente a queste attività l'art. 12 c. 7, dello Statuto. Vi è un orientamento dottrinario e giurisprudenziale che ritiene che, per queste attività conoscitive, ciò non sarebbe necessario e sarebbe espressamente escluso dall'art. 12 comma 1, e dall'intero impianto statutario che ricondurrebbe le tutele alle sole visite *in loco*. Si rileva, invece, una ragione formale: a conclusione delle attività predette non è previsto un obbligo generalizzato di redigere un verbale che tenga conto degli esiti che ne derivano. Di conseguenza, anche volendo estendere la disciplina dell'art. 12 comma 7, non sarebbe individuabile, in molti casi, il termine dal quale far decorrere lo *spatium deliberandi* ivi previsto. Nonostante l'obbligo di redigere il verbale sia previsto dall'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 che stabilisce che «le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale». La disposizione, difatti, è a tutt'oggi vigente e non fa differenza tra verifiche *in loco* e attività svolte presso gli uffici.

Appare dunque opportuno introdurre una disposizione *ad hoc* che assicuri al contribuente in sede istruttoria diversa da quella identificata con la verifica fiscale le medesime garanzie previste dall'art. 12.

NORME DELEGATE IN ATTUAZIONE DEL D.D.L DELEGA

ART. 6

CONOSCENZA DEGLI ATTI E DOVERE DI INFORMAZIONE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

1. L'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in pos-

nesso della stessa Amministrazione o di altre Amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari.

2. L'Amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto a sua conoscenza dal quale possa derivare il mancato riconoscimento di un credito o di un maggiore credito ovvero un provvedimento pregiudizievole per il contribuente. L'Amministrazione deve richiedere al contribuente di integrare o di correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppur parziale, di un credito. L'Amministrazione deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a formulare le osservazioni che gli uffici finanziari o l'ente hanno l'obbligo di valutare prima di emanare un provvedimento pregiudizievole.

3. L'Amministrazione finanziaria, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi o dal controllo formale delle dichiarazioni, deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti e le osservazioni necessarie o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo, e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche quando, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto.

4. Sono nulli i provvedimenti adottati in violazione degli obblighi di cui al comma 2 e al comma 3.

5. Non sono comminate sanzioni amministrative al contribuente che su invito dell'ufficio finanziario non integra o non corregge gli atti prodotti in sede di rimborso, o non fornisce i chiarimenti o le osservazioni prima dell'adozione del provvedimento. Tale condotta non pregiudica il diritto di difesa nel processo tributario.

6. L'Amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le relative istruzioni, i servizi telematici, la modulistica e i documenti di prassi amministrativa siano messi a disposizione del contribuente, con idonee modalità di comunicazione e di pubblicità, almeno sessanta giorni prima del termine assegnato al contribuente per l'adempimento al quale si riferiscono.

7. I modelli e le relative istruzioni devono essere comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria. L'Amministrazione finanziaria assicura che il contribuente possa ottemperare agli obblighi tributari con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli.

8. Le Amministrazioni interessate provvedono alle attività relative all'attuazione dei commi 6 e 7 nell'ambito delle risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

9. Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre Amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'art. 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa.

PROPOSTA ALTERNATIVA PROF. COMELLI

ART. 6-BIS

1. Fuori dai casi previsti dagli artt. 10-bis, 12 e 12-bis della L. 27 luglio 2000, n. 212 e da altre disposizioni che garantiscono la partecipazione del contribuente, l'ufficio, prima di emettere un provvedimento conclusivo del procedimento, ha l'obbligo di notificare al contribuente e ai soggetti coobbligati, un invito a comparire di persona o a mezzo di rappresentanti al fine di garantire il diritto di essere ascoltati sulla loro situazione fiscale, per l'anno d'imposta e per i tributi in contestazione e, segnatamente, per fornire dati e notizie o formulare osservazioni che l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare. Tutti i soggetti interessati dal procedimento devono essere invitati.
2. L'invito deve essere notificato con riguardo a contestazioni relative a tutti i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali.
3. È esclusa l'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 nel caso di notifica dell'atto di contestazione delle sanzioni *ex art.* 16 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e successive modificazioni e integrazioni.
4. Entro 60 giorni dalla notifica dell'invito, il contribuente può fornire chiarimenti, dati, notizie e informazioni, anche al fine di correggere eventuali errori commessi. A tal fine potrà concordare, previa apposita istanza da inoltrare all'ufficio tributario mediante posta elettronica certificata almeno dieci giorni liberi prima della data proposta, un incontro in presenza o in modalità da remoto o trasmettere la documentazione utile mediante pec.
5. Gli atti impositivi che si fondano sugli esiti delle indicate modalità di partecipazione del contribuente al procedimento sono invalidi se emanati prima della scadenza del predetto termine e se non specificamente motivati anche in ordine alle osservazioni del contribuente, in punto di fatto e di diritto.
6. In assenza dell'invito a comparire, l'atto impositivo notificato è annullabile solamente qualora il contribuente adempia all'onere di allegazione, nel ricorso introduttivo del processo tributario, delle circostanze fattuali e delle ragioni giuridiche che avrebbe dichiarato durante lo svolgimento dell'interlocuzione con l'ufficio accertatore, senza dover produrre alcuna specifica prova al riguardo.
7. Non sono comminate sanzioni amministrative al contribuente che non intenda esercitare il suo diritto di essere ascoltato, pur avendo ricevuto l'invito di cui al comma 1, né tale comportamento pregiudica in alcun modo il diritto di difesa innanzi al giudice tributario.

ART. 7 C. 1

CHIAREZZA E MOTIVAZIONE DEGLI ATTI

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando, a pena di nullità, i presupposti di fatto, le ragioni giuridiche e gli elementi probatori che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

ART. 8

TUTELA DELL'INTEGRITA' PATRIMONIALE

1. I debiti tributari possono essere estinti per compensazione.
2. È ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario.
3. Le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal codice civile.
4. L'Amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata.
5. L'obbligo di conservazione di atti e documenti, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione.
6. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.
7. La pubblicazione e ogni informazione relative ai redditi tassati, anche previste dall'articolo 15 della legge 5 luglio 1982, n. 441, sia nelle forme previste dalla stessa legge sia da parte di altri soggetti, deve sempre comprendere l'indicazione dei redditi anche al netto delle relative imposte.
8. ABROGATO

ART. 10. TUTELA DELL'AFFIDAMENTO E DELLA BUONA FEDE.
ERRORI DEL CONTRIBUENTE COMMA 2

2. Non può essere richiesta alcuna somma a titolo di tributo, sanzioni e interessi al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'Amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'Amministrazione stessa.

ART. 10-BIS COMMI 7 E 13

DISCIPLINA DELL'ABUSO DEL DIRITTO O ELUSIONE FISCALE

7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del ter-

mine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. ULTIMO PERIODO ABROGATO.

13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie; si applica soltanto la sanzione amministrativa pecuniaria dal 10 al 20 per cento del maggior tributo o del minor credito accertato ai sensi del presente articolo.

ART. 12
DIRITTI E GARANZIE DEL CONTRIBUENTE
SOTTOPOSTO A VERIFICHE FISCALI

1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività di impresa e di lavoro autonomo, sono effettuati sulla base di esigenze precise ed effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni intrattenute dal contribuente.

2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle esigenze che l'hanno giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste.

4. I verificatori hanno l'obbligo di redigere un processo verbale per ogni accesso e un processo verbale di chiusura della verifica. Il contribuente e il professionista che lo assiste hanno diritto a formulare osservazioni e rilievi di cui si dà atto in ciascuno dei processi verbali.

5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso i locali ove il contribuente svolge l'attività, non può superare i trenta giorni lavorativi contenuti nell'arco di un trimestre, prorogabili, con apposita autorizzazione, per ulteriori trenta giorni lavorativi consecutivi nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Decorso tale periodo, gli operatori, prima della chiusura della verifica, possono ritornare nei locali del contribuente, previa autorizzazione motivata del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni, per non oltre quindici giorni lavorativi consecutivi. Il periodo di permanenza presso i locali del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, nei casi in cui la verifica sia svolta presso i locali in cui è esercitata attività di impresa in contabilità semplificata e di lavoro autonomo. In tutti i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso i locali del contribuente. Sono inutilizzabili dall'Amministrazione finanziaria gli elementi probatori acquisiti oltre i termini stabiliti nel presente comma.

6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura della verifica da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare anche in più momenti entro sessanta giorni le proprie osservazioni agli uffici impositori che hanno l'obbligo di valutarle. Gli atti impositivi e sanzionatori che si fondano sulle operazioni di verifica sono nulli se emanati prima della scadenza del termine di sessanta giorni e se non specificamente motivati anche in ordine alle osservazioni del contribuente.

ART. 12-BIS

DIRITTI E GARANZIE DEL CONTRIBUENTE COINVOLTO IN ALTRE ATTIVITÀ CONOSCITIVE

1. Fuori dai casi previsti dall'art. 12, al termine delle attività conoscitive che portano alla constatazione di violazioni di norme tributarie deve essere redatto un verbale, copia del quale è rilasciata al contribuente.

2. Entro 60 giorni dalla data del rilascio, il contribuente anche in più momenti può presentare osservazioni che devono essere valutate dagli uffici impositori.

3. Gli atti impositivi e sanzionatori che si fondano sugli esiti delle attività conoscitive sono nulli se emanati prima della scadenza del termine e se non specificamente motivati anche in ordine alle osservazioni del contribuente.

TAVOLA SINOTTICA

<p>DISEGNO DI LEGGE DELEGA PER LA RIFORMA DELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE Il Governo della Repubblica è delegato ad emanare, entro 2 anni dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni per la revisione della legge 27 luglio 2000, n. 212, in materia di Statuto dei diritti del contribuente, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi:</p>	<p>NORME DELEGATE STATUTO IN ATTUAZIONE DEL D.D.L DELEGA</p>	<p>NORME VIGENTI STATUTO</p>
<p>a) riconoscere il dovere dell'Amministrazione finanziaria di informare in via preventiva il contribuente di fatti dai quali potrebbe derivare l'adozione di provvedimenti pregiudizievoli o il mancato riconoscimento di un credito o di un maggiore credito; b) prevedere la nullità dei provvedimenti adottati in violazione del dovere di informazione del contribuente.</p>	<p>ART. 6 CONOSCENZA DEGLI ATTI E DOVERE DI INFORMAZIONE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA 1. L'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa Amministrazione o di altre Amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari. 2. L'Amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto a sua conoscenza dal quale possa derivare il mancato riconoscimento di un credito o di un maggiore credito ovvero un provvedimento pregiudizievole per il contribuente. L'Amministrazione deve richiedere al contribuente di integrare o di correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento,</p>	<p>ART. 6 CONOSCENZA DEGLI ATTI E SEMPLIFICAZIONE 1. L'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tale fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa Amministrazione o di altre Amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari. 2. L'Amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito. 3. L'Amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le relative istruzioni, i servizi telematici, la moduli-</p>

	<p>seppur parziale, di un credito. L'Amministrazione deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a formulare le osservazioni che gli uffici finanziari o l'ente hanno l'obbligo di valutare prima di emanare un provvedimento pregiudizievole.</p> <p>3. L'Amministrazione finanziaria, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi o dal controllo formale delle dichiarazioni, deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti e le osservazioni necessarie o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo, e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche quando, a seguito della liquidazione, emerge la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto.</p> <p>4. Sono nulli i provvedimenti adottati in violazione degli obblighi di cui al comma 2 e al comma 3.</p> <p>5. Non sono comminate sanzioni amministrative al contribuente che su invito dell'ufficio finanziario non integra o non corregge gli atti prodotti in sede di rimborso, o non fornisce i chiarimenti o le osservazioni prima dell'adozione del provvedimento. Tale condotta non pregiudica il diritto di difesa nel processo tributario.</p> <p>6. L'Amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le relative istruzioni, i servizi telematici, la modulistica e i documenti di prassi amministrativa siano messi a disposizione del contribuente, con</p>	<p>stica e i documenti di prassi amministrativa siano messi a disposizione del contribuente, con idonee modalità di comunicazione e di pubblicità almeno sessanta giorni prima del termine assegnato al contribuente per l'adempimento al quale si riferiscono.</p> <p><i>3-bis.</i> I modelli e le relative istruzioni devono essere comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria. L'Amministrazione finanziaria assicura che il contribuente possa ottemperare agli obblighi tributari con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli.</p> <p><i>3-ter.</i> Le Amministrazioni interessate provvedono alle attività relative all'attuazione dei commi 3 e <i>3-bis</i> nell'ambito delle risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.</p> <p>4. Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre Amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'art. 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa.</p> <p>5. Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerge la spettanza di un minore rimborso</p>
--	--	--

	<p>idonee modalità di comunicazione e di pubblicità, almeno sessanta giorni prima del termine assegnato al contribuente per l'adempimento al quale si riferiscono.</p> <p>7. I modelli e le relative istruzioni devono essere comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria. L'Amministrazione finanziaria assicura che il contribuente possa ottemperare agli obblighi tributari con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli.</p> <p>8. Le Amministrazioni interessate provvedono alle attività relative all'attuazione dei commi 6 e 7 nell'ambito delle risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.</p> <p>9. Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'art. 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa.</p>	<p>di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.</p>
<p>c) ferma restando la disciplina degli artt. 10-bis e 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, previsione della possibilità del contribuente di partecipare ai procedimenti tributari previo invito da trasmettere almeno sessanta giorni prima della notificazione dell'atto impositivo o sanzionatorio. Connessa previsione dell'obbligo dell'Ufficio finanziario di attivare il</p>	<p>PROPOSTA ALTERNATIVA PROF. COMELLI ART. 6-BIS DIRITTO DI PARTECIPAZIONE DEL CONTRIBUENTE</p> <p>1. Fuori dai casi previsti dagli artt. 10-bis, 12 e 12-bis della L. 27 luglio 2000, n. 212 e da altre disposizioni che garantiscono la partecipazione del contribuente, l'ufficio, prima di emettere un provvedimento conclusivo del procedimento, ha l'obbligo di no-</p>	

<p>contraddittorio per l'anno d'imposta e per il tributo o per i tributi in contestazione, consentendo al contribuente di correggere eventuali errori, e di fornire chiarimenti, dati e notizie, anche mediante uno o più messaggi di posta elettronica certificata, il cui mancato accoglimento deve essere motivato in maniera circostanziata, a pena di nullità dell'atto impositivo o sanzionatorio successivamente notificato.</p> <p>d) introdurre la possibilità di utilizzare collegamenti da remoto, secondo le regole tecniche e le modalità operative che saranno stabilite con appositi regolamenti da adottare entro sei mesi dall'entrata in vigore della presente legge;</p> <p>e) riconoscere il diritto del contribuente ad essere ascoltato in ogni procedimento che interessa più soggetti;</p> <p>f) prevedere la nullità dell'atto notificato, in caso di omesso invito al contribuente;</p> <p>g) non applicare sanzioni amministrative nell'ipotesi in cui il contribuente non intenda esercitare il suo diritto di essere ascoltato;</p>	<p>tificare al contribuente e ai soggetti coobbligati, un invito a comparire di persona o a mezzo di rappresentanti al fine di garantire il diritto di essere ascoltati sulla loro situazione fiscale, per l'anno d'imposta e per i tributi in contestazione e, segnatamente, per fornire dati e notizie o formulare osservazioni che l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare. Tutti i soggetti interessati dal procedimento devono essere invitati.</p> <p>2. L'invito deve essere notificato con riguardo a contestazioni relative a tutti i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali.</p> <p>3. È esclusa l'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 nel caso di notifica dell'atto di contestazione delle sanzioni <i>ex art. 16 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472</i> e successive modificazioni e integrazioni.</p> <p>4. Entro 60 giorni dalla notifica dell'invito, il contribuente può fornire chiarimenti, dati, notizie e informazioni, anche al fine di correggere eventuali errori commessi. A tal fine potrà concordare, previa apposita istanza da inoltrare all'ufficio tributario mediante posta elettronica certificata almeno dieci giorni liberi prima della data proposta, un incontro in presenza o in modalità da remoto o trasmettere la documentazione utile mediante pec.</p> <p>5. Gli atti impositivi che si fondano sugli esiti delle indicate modalità di partecipazione del contribuente al procedimento sono invalidi se emanati prima della scadenza del predetto termine e se non specificamente motivati anche in ordine alle osservazioni del contribuente, in punto di fatto e di diritto.</p> <p>6. In assenza dell'invito a comparire, l'atto impositivo notificato è annullabile solamente qualora il contribuente adempia all'onere</p>	
---	--	--

	<p>di allegazione, nel ricorso introduttivo del processo tributario, delle circostanze fattuali e delle ragioni giuridiche che avrebbe dichiarato durante lo svolgimento dell'interlocuzione con l'ufficio accertatore, senza dover produrre alcuna specifica prova al riguardo.</p> <p>7. Non sono comminate sanzioni amministrative al contribuente che non intenda esercitare il suo diritto di essere ascoltato, pur avendo ricevuto l'invito di cui al comma 1, né tale comportamento pregiudica in alcun modo il diritto di difesa innanzi al giudice tributario.</p>	
<p>h) integrare il testo dell'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, stabilendo che nella motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria siano indicati anche gli elementi probatori acquisiti nel corso dell'istruttoria amministrativa;</p>	<p>ART. 7 C. 1 CHIAREZZA E MOTIVAZIONE DEGLI ATTI</p> <p>1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando, a pena di nullità, i presupposti di fatto, le ragioni giuridiche e gli elementi probatori che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.</p>	<p>ART. 7 C. 1 CHIAREZZA E MOTIVAZIONE DEGLI ATTI</p> <p>1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'<u>art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241</u>, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.</p>
<p>i) applicare in modo generalizzato della compensazione come modalità di estinzione dei debiti tributari anche in assenza dell'adozione dei regolamenti attuativi;</p>	<p>ART. 8 TUTELA DELL'INTEGRITA' PATRIMONIALE</p> <p>1. I debiti tributari possono essere estinti per compensazione.</p> <p>2. È ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario.</p> <p>3. Le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal codice civile.</p> <p>4. L'Amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per</p>	<p>ART. 8 TUTELA DELL'INTEGRITA' PATRIMONIALE</p> <p>1. L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione.</p> <p>2. È ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario.</p> <p>3. Le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal codice civile.</p> <p>4. L'Amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha do-</p>

	<p>ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata.</p> <p>5. L'obbligo di conservazione di atti e documenti, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione.</p> <p>6. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.</p> <p>7. La pubblicazione e ogni informazione relative ai redditi tassati, anche previste dall'articolo 15 della legge 5 luglio 1982, n. 441, sia nelle forme previste dalla stessa legge sia da parte di altri soggetti, deve sempre comprendere l'indicazione dei redditi anche al netto delle relative imposte.</p> <p>8. ABROGATO</p>	<p>vuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata.</p> <p>5. L'obbligo di conservazione di atti e documenti, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione.</p> <p>6. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.</p> <p>7. La pubblicazione e ogni informazione relative ai redditi tassati, anche previste dall'articolo 15 della legge 5 luglio 1982, n. 441, sia nelle forme previste dalla stessa legge sia da parte di altri soggetti, deve sempre comprendere l'indicazione dei redditi anche al netto delle relative imposte.</p> <p>8. Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'<u>art. 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400</u>, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto.</p>
<p>l) garantire la piena tutela al contribuente che si sia conformato a precise istruzioni dell'Amministrazione finanziaria con disapplicazione dell'imposta oltre che di sanzioni e interessi;</p>	<p>ART. 10. TUTELA DELL'AFFIDAMENTO E DELLA BUONA FEDE. ERRORI DEL CONTRIBUENTE</p> <p>2. Non può essere richiesta alcuna somma a titolo di tributo, sanzioni e interessi al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successiva-</p>	<p>ART. 10. TUTELA DELL'AFFIDAMENTO E DELLA BUONA FEDE. ERRORI DEL CONTRIBUENTE</p> <p>2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'Amministrazione medesima, o qualora il suo comporta-</p>

	<p>mente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.</p>	<p>mento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'Amministrazione stessa.</p>
<p>m) tipizzare con predeterminazione della sanzione amministrativa le fattispecie abusive;</p>	<p>ART. 10-BIS. DISCIPLINA DELL'ABUSO DEL DIRITTO O ELUSIONE FISCALE</p> <p>7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. ULTIMA PARTE 7 ABROGATO.</p> <p>13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie; si applica soltanto la sanzione amministrativa pecuniaria dal 10 al 20 per cento del maggior tributo o del minor credito accertato ai sensi del presente articolo.</p>	<p>ART. 10-BIS. DISCIPLINA DELL'ABUSO DEL DIRITTO O ELUSIONE FISCALE</p> <p>7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.</p> <p>13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.</p>
<p>n) rafforzare i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, specificando i limiti e gli obblighi che gli organi di controllo e gli uffici impositori sono tenuti a osservare rispettivamente nello svolgimento dell'attività istruttoria e nella successiva fase accertativa e sanzionatoria,</p>	<p>ART. 12 DIRITTI E GARANZIE DEL CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO A VERIFICHE FISCALI</p> <p>1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività di impresa e di lavoro autonomo, sono effettuati sulla base di esi-</p>	<p>ART. 12 DIRITTI E GARANZIE DEL CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO A VERIFICHE FISCALI</p> <p>1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e</p>

<p>prevedendo l'inutilizzabilità degli elementi probatori acquisiti e la nullità degli atti impositivi e sanzionatori emanati in violazione delle disposizioni di legge</p>	<p>genze precise ed effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni intrattenute dal contribuente.</p> <p>2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle esigenze che l'hanno giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.</p> <p>3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste.</p> <p>4. I verificatori hanno l'obbligo di redigere un processo verbale per ogni accesso e un processo verbale di chiusura della verifica. Il contribuente e il professionista che lo assiste hanno diritto a formulare osservazioni e rilievi di cui si dà atto in ciascuno dei processi verbali.</p> <p>5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso i locali ove il contribuente svolge l'attività, non può superare i trenta giorni lavorativi contenuti nell'arco di un trimestre, prorogabili, con apposita autorizzazione, per ulteriori trenta giorni lavorativi consecutivi nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Decorso tale periodo, gli operatori, prima della chiusura della verifica, possono ritornare</p>	<p>controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.</p> <p>2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.</p> <p>3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.</p> <p>4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.</p> <p>5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre,</p>
--	---	---

nei locali del contribuente, **previa autorizzazione motivata del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni, per non oltre quindici giorni lavorativi consecutivi.** Il periodo di permanenza presso i **locali** del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, **nei casi** in cui la verifica sia svolta presso i **locali in cui è esercitata attività di impresa in contabilità semplificata e di lavoro autonomo. In tutti i casi,** ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso i locali del contribuente. **Sono inutilizzabili dall'Amministrazione finanziaria gli elementi probatori acquisiti oltre i termini stabiliti nel presente comma.**

6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura **della verifica** da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare **anche in più momenti** entro sessanta giorni **le proprie osservazioni agli uffici impositori che hanno l'obbligo di valutarle. Gli atti impositivi e sanzionatori che si fondano sulle operazioni di verifica sono nulli se emanati prima della scadenza del termine di sessanta giorni e se non specificamente motivati anche in ordine alle osservazioni del contribuente.**

in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente.

6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'art. 13.

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374.

<p>o) prevedere che i destinatari di atti lesivi abbiano piena conoscenza delle risultanze dell'attività conoscitiva posta in essere dagli Uffici, anche al di fuori dei casi di accessi ispezioni e verifiche, al fine di poterne confutare gli esiti;</p> <p>p) garantire sempre la consegna al contribuente di un atto conclusivo dell'attività istruttoria volto ad attivare il contraddittorio, pena la nullità degli atti conseguenti.</p>	<p style="text-align: center;">ART. 12-BIS DIRITTI E GARANZIE DEL CONTRIBUENTE COIN- VOLTO IN ALTRE ATTI- VITÀ CONOSCITIVE</p> <p>1. Fuori dai casi previsti dall'art. 12, al termine delle attività conoscitive che portano alla constatazione di violazioni di norme tributarie deve essere redatto un verbale, copia del quale è rilasciata al contribuente.</p> <p>2. Entro 60 giorni dalla data del rilascio, il contribuente anche in più momenti può presentare osservazioni che devono essere valutate dagli uffici impositori.</p> <p>3. Gli atti impositivi e sanzionatori che si fondano sugli esiti delle attività conoscitive sono nulli se emanati prima della scadenza del termine e se non specificamente motivati anche in ordine alle osservazioni del contribuente.</p>	
--	---	--