

**ROSAMARIA RUSCIANO**

***Lo Statuto del Contribuente come leva strategica di innovazione e performance nella governance fiscale***

**Abstract**

Il contributo intende approfondire il ruolo strategico dello Statuto dei Diritti del Contribuente (L. 212/2000) nel contesto evolutivo del diritto tributario italiano, evidenziandone la funzione di strumento di riequilibrio nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria. In particolare, si analizza come tale strumento possa fungere da leva per l'innovazione istituzionale e per una governance fiscale orientata alla legalità, alla trasparenza e alla sostenibilità. Attraverso l'utilizzo di un approccio metodologico misto, qualitativo e quantitativo, vengono valutati gli effetti della protezione dei diritti del contribuente sulla riduzione del contenzioso tributario e sull'incremento della compliance spontanea. Si propone una rilettura in chiave evolutiva che considera lo Statuto un asset giuridico-istituzionale funzionale al rafforzamento del patto fiscale e alla promozione di un modello di compliance collaborativa, in linea con i più avanzati standard internazionali. I risultati rivelano come la tutela procedimentale sia positivamente correlata a una maggiore compliance e a una riduzione dei costi amministrativi, configurandosi come leva strategica di modernizzazione della governance fiscale. Si evidenzia, infine, la necessità di integrare l'azione normativa con riforme organizzative e culturali, volte a rendere effettiva la tutela sostanziale dei diritti e a rafforzare l'accountability delle amministrazioni finanziarie.

**Keywords:** Statuto dei diritti del contribuente; innovazione nella PA; comparative tax law; performance; misurazione; kpi; accountability.

**Sommario**

|                                                                                                           |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Profili Introduttivi.....                                                                              | 2  |
| 2. Analisi del quadro organizzativo .....                                                                 | 3  |
| 3. Analisi dell'iter legislativo .....                                                                    | 4  |
| 4. Caratteristiche dello statuto .....                                                                    | 5  |
| 5. Lo Statuto in sintesi .....                                                                            | 6  |
| 6. Alcuni punti fondamentali .....                                                                        | 9  |
| 6.1 Irretroattività delle norme.....                                                                      | 9  |
| 6.2 Diritto Di Interpello.....                                                                            | 10 |
| 6.3 Garante Nazionale del Contribuente .....                                                              | 12 |
| 7. Strumenti di misurazione della performance applicabili allo Statuto dei Diritti del Contribuente ..... | 13 |
| 8. Dimensione comparativa: modelli internazionali a confronto.....                                        | 14 |
| 9. Conclusioni e prospettive future .....                                                                 | 16 |
| BIBLIOGRAFIA .....                                                                                        | 18 |

## 1. Profili Introduttivi

Negli ultimi anni sono stati varati diversi interventi legislativi di riforma in alcuni settori che hanno favorito importanti trasformazioni, tra gli altri, dell'ordinamento giuridico tributario, che qui interessa (Falsitta, 2008; Tesauro, 2012). A tal proposito, occorre soffermarsi su alcuni organismi giuridici che sono stati introdotti e istituzionalizzati con l'obiettivo di migliorare il rapporto tra contribuente e pubblica amministrazione, e ciò al fine di renderlo più trasparente e, allo stesso tempo, maggiormente bilanciato (Miceli, 2000). Ci si riferisce allo Statuto del Contribuente e, più in generale, alla riforma del processo tributario, due riforme non separate ma piuttosto complementari nel rafforzare i diritti del cittadino contro l'azione dell'amministrazione finanziaria (Carinci, 2001). In effetti, si tratta di disposizioni normative che hanno assunto, in passato, ma oggi più che mai, elevata importanza proprio in virtù di uno dei loro principali obiettivi: la tutela effettiva del cittadino nei suoi rapporti con il potere pubblico (Glendi, 2002).

Come noto, l'ordinamento tributario italiano ha avuto, da sempre, gravi carenze risultando di poi affatto comprensibile per come spesso evidenziato dai vari commentatori: mancanza di equità, di efficienza, di trasparenza e di certezza nelle tre attività proprie di uno Stato di diritto come quello italiano, ovvero emanare le leggi, organizzare l'amministrazione, rendere giustizia (La Grassa, 2001). Di conseguenza, anche l'atteggiamento del Fisco nei confronti del contribuente non era certo quello di considerarlo come un cittadino ma in una posizione subordinata rispetto all'amministrazione (Uckmar, 2005; Della Valle, 2004). Il tutto era reso più grave dal fatto che in quindici anni, e cioè dal 1980 al 1995, la pressione fiscale era aumentata dal 28% al 44%, e, addirittura, in modo sproporzionato e "sperequato" (in altre parole il reddito non era ridistribuito equamente tra i cittadini)<sup>1</sup> per effetto di disposizioni legislative, e della evasione fiscale più accentuata tra alcune categorie di contribuenti (Cosciani, 1992; Bernardi, 1998). Come noto, la riforma tributaria, iniziata e realizzata negli anni settanta, comportò la moltiplicazione del numero dei contribuenti, mutando, di fatto, il loro ruolo e quello dell'Amministrazione finanziaria (Marongiu, 1986). Una gestione più efficiente ed efficace di un sistema tributario complesso avrebbe potuto essere messa in atto solo cercando di riordinare l'amministrazione pubblica, ristrutturando gli uffici, riesaminando le procedure impiegate e la capacità organizzativa (Onida, 1994). L'innovazione non ha previsto però, l'adattamento delle strutture dell'amministrazione finanziaria in modo da poterla rinnovare e renderla più moderna, al fine di espletare efficientemente le proprie funzioni. Proprio per questo il ruolo rivestito fino a quel momento dal contribuente cambiò, rendendosi essenziale la sua cooperazione, ecco perché un tale sistema richiedeva l'intervento attivo del contribuente nella materia tributaria. Necessitava, dunque, adeguare l'apparato dell'amministrazione finanziaria a siffatti cambiamenti. Alla luce di quanto affermato, nonostante l'articolo 97 della Costituzione Italiana disciplinasse il buon andamento e l'imparzialità dell'azione amministrativa, si sono dovuti attendere gli anni '90 affinché che il legislatore regolamentasse il procedimento amministrativo, in via generale, e desse effettivamente garanzia del buon andamento (introducendo la figura del responsabile del procedimento) e dell'imparzialità, prevedendo e individuando l'obbligo della trasparenza e il diritto di accesso agli atti. Ruolo di fondamentale importanza ha rivestito la legge n. 241 del 7 agosto 1990, che ha introdotto nuove norme in materia di procedimento amministrativo, di accesso ai documenti e di semplificazione dell'azione amministrativa (Cassese, 1993). Nell'emanazione di questa legge si possono individuare le radici di tutte queste esigenze: prima fra tutte

---

<sup>1</sup>Sempre in relazione della capacità contributiva del contribuente. Si richiama l'attenzione, dunque, all'art. 53 della Costituzione Italiana che così recita: "Tutti sono tenuti a concorrere alla spesa pubblica in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività". Questo vuol dire che il legislatore pretende che le scelte legislative che riguardano il tributo devono essere commisurate e proporzionali alla cosiddetta capacità economica del soggetto. La capacità contributiva viene dedotta sia da elementi oggettivi, ovvero la disponibilità di un reddito o di un patrimonio, sia da elementi soggettivi, vale a dire da condizioni familiari e sociali. Chiaramente, il prelievo fiscale viene poi ridistribuito tra i cittadini mediante l'erogazione di servizi, attraverso la spesa pubblica, o per mezzo del buon andamento della amministrazione pubblica, ecc.

quella di un rapporto più sereno, semplice, certo e aperto tra Amministrazione finanziaria e contribuente (Buscema et al. 2002). Alla legge n. 241 del 1990 seguì il decreto legislativo n. 29 del 3 febbraio 1993, che introdusse in modo espresso i criteri di efficacia, di efficienza e di economicità dell'azione amministrativa, e ridisegnò il quadro della dirigenza pubblica, introducendo in tutti gli uffici pubblici quello per le relazioni con il pubblico (U.R.P.). Con le leggi cosiddette “Bassanini uno” (legge n. 59 del 15 marzo 1997, che conteneva la Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della pubblica amministrazione e per la semplificazione amministrativa) e “Bassanini bis” (legge n. 127 del 15 maggio 1997, che disponeva Misure urgenti per lo snellimento dell'attività amministrativa e dei procedimenti di decisione e di controllo), così denominate dal nome del firmatario di tale disegno di legge sen. Franco Bassanini<sup>2</sup>, si è sottolineato, in tal modo, la semplificazione e il decentramento della struttura amministrativa. Con riguardo alla materia tributaria, risale al settembre 1990 la presentazione di una proposta di legge, la n. 5079, che aveva come titolo “Norme per la formulazione dello Statuto del contribuente”, e che si poneva l'obiettivo di modificare il rapporto intercorrente tra la pubblica amministrazione e il cittadino, non ispirandolo più a principi di subordinazione e sottomissione. Tale proposta, però, non ebbe mai seguito e rimase solo sulla carta. Successivamente, con la legge n. 358 del 29 ottobre del 1991, si preannunciava un diverso atteggiamento nei confronti del contribuente (Marongiu, 2000). È con la legge n. 212 del 27 luglio del 2000 che è stato istituito lo Statuto dei diritti del Contribuente, detto anche Carta dei Diritti del Contribuente, sorto con l'obiettivo di attuare principi di democraticità e trasparenza del nostro sistema impositivo, fornendo maggiori garanzie per il cittadino rispetto a qualsiasi ente impositivo, sia esso lo Stato centrale che gli enti locali (Marongiu, 2000; Uckmar, 2005). La legge in questione è un contributo al miglioramento del rapporto tra fisco e cittadini, promuovendo una cultura della legalità fiscale e rafforzando il patto di fiducia tra amministrazione e contribuenti (Boria, 2006). Nonostante il percorso di approvazione dello Statuto sia durato circa quattro anni ed abbia incontrato numerose difficoltà, esso ha segnato un cambiamento storico nella relazione tra cittadini e pubblica amministrazione (Franzoni, 2002). Il disegno di legge è stato approvato nell'agosto del 1996 e sono stati necessari, appunto, quattro anni di dibattiti per approvare definitivamente un testo che, durante il suo percorso parlamentare, ha subito diverse correzioni, e il lungo iter testimonia la delicatezza del tema e la volontà politica di creare una base solida per un cambiamento significativo (Giardina, 1998).

## 2. Analisi del quadro organizzativo

Con il decreto legislativo n. 300 del 1999, dedicato alla riforma dell'organizzazione del Governo, l'amministrazione finanziaria italiana ha vissuto una radicale trasformazione con un assetto indirizzato a razionalizzare le funzioni di controllo e coordinamento attraverso la nascita del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Giannini, 2020). Tale configurazione riunisce in un unico centro decisionale la programmazione della politica economica e la gestione delle entrate tributarie (Marrella, 2019). Il nuovo assetto organizzativo si è concretizzato mediante l'istituzione di quattro agenzie fiscali: Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Dogane, Agenzia del Demanio e Agenzia del Territorio, quest'ultima poi confluita nell'Agenzia delle Entrate dal 2012, come previsto dal decreto-legge n. 95/2012, convertito dalla legge n. 135/2012 (Mazzocchi, 2017).

L'articolo 61 del predetto d.lgs. dispone che le predette Agenzie fiscali debbano operare esercitando le funzioni pubbliche ad esse affidate in base ai principi di legalità, d'imparzialità e di trasparenza, con parametri di efficienza, di economicità e di efficacia nel perseguimento dei rispettivi obiettivi, in linea con un'impostazione manageriale della pubblica amministrazione di tipo “New Public Management”, come rilevato da molti studiosi sui modelli di governance fiscale (Fiorentino, 2021). Particolare attenzione va posta all'Agenzia delle Entrate, ente pubblico non economico che gode di autonomia amministrativa, contabile, patrimoniale e organizzativa, pur essendo vigilato dal

<sup>2</sup> Allora era Ministro della Funzione Pubblica nel Governo guidato dall'on. Romano Prodi.

Ministro dell'Economia e delle Finanze, il quale conserva funzioni di indirizzo politico (De Benedetto, 2018). L'autonomia gestionale consente all'Agenzia una maggiore efficienza operativa, specialmente nell'attività di contrasto all'evasione fiscale e nella promozione della compliance volontaria (Gallo, 2020). All'Agenzia delle Entrate è dedicato l'art. 62, che affida alla stessa il dovere di perseguire il massimo livello d'adempimento degli obblighi fiscali, sia attraverso l'assistenza ai contribuenti, sia attraverso i controlli diretti a contrastare gli inadempimenti e l'evasione fiscale. Parimenti gestisce, inoltre, la riscossione dei tributi attraverso convenzioni con istituti di credito e soggetti affidatari del servizio di riscossione si è evoluta nel tempo, anche alla luce della riforma della riscossione pubblica e della trasformazione di Equitalia in Agenzia delle Entrate-Riscossione (Vento, 2022). Infine, essa opera attività di contenzioso tributario affidato all'Agenzia davanti alle Commissioni Tributarie. Tale gestione è stata recentemente innovata con la riforma Cartabia (d.lgs. n. 149/2022)<sup>3</sup>, che ha inciso anche sulle modalità di difesa e sulla struttura degli organi di giustizia tributaria (Maresca, 2023). Tutti questi cambiamenti a livello organizzativo hanno comportato, implicitamente e inevitabilmente, anche l'innovazione in materia legislativa tributaria, perché è chiaro che formare una nuova struttura organizzativa, con nuovi organismi, ma con obsoleti istituti burocratici non avrebbe avuto senso, anche perché sarebbe risultata inefficiente dal punto di vista normativo (Carinci, 2020).

### 3. Analisi dell'iter legislativo

Accanto alle trasformazioni strutturali amministrative si è analizzata una diversa concezione del controllo e dell'accertamento, sostenuta anche da una considerazione sulla fonte principale del gettito fiscale, rappresentata dall'autotassazione e, successivamente, sull'importanza dell'assistenza al contribuente (Giovannini, 2016). L'evidente attenzione del legislatore alle attese del cittadino e ai criteri d'imparzialità, di efficienza e di trasparenza e che devono caratterizzare l'azione amministrativa, finirono per contraddistinguere l'intero processo. Il Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro (CNEL), già nel 1991, aveva avanzato la proposta di una carta dei diritti del contribuente, ma fu solo negli anni successivi che il progetto trovò un reale sbocco normativo. Nel 1996 il Ministero delle Finanze emanò la "Direttiva per la semplificazione dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti", che, pur con i limiti legati alla sua natura di puro atto amministrativo interno, si rifaceva ai criteri che avevano ispirato la legge del 1990. Successivamente a tale circolare seguirono una serie di Decreti Legislativi e atti nel tentativo di chiarire il complesso rapporto intercorrente tra le parti. Questo orientamento trovò poi conferma in una serie di interventi legislativi tra il 1996 e il 2000, come i decreti di riforma della giustizia tributaria (D.lgs. nn. 545 e 546 del 1996) e l'introduzione dell'accertamento con adesione (D.lgs. n. 218/1997<sup>4</sup>), che favorì la definizione consensuale delle controversie fiscali (Boria, 2020).

<sup>3</sup> Sulla riforma Cartabia, si rinvia alla Relazione di accompagnamento del progetto di riforma presentato al Governo dalla Commissione ministeriale di riforma presieduta dal Prof. Francesco Luiso.

<sup>4</sup> Al riguardo, anche l'Unione Europea, con il documento del 19 gennaio 1998, ha sottolineato che le disposizioni contenute nei decreti fiscali in materia tributaria, promulgati nel 1997, hanno trasformato il sistema fiscale italiano e che tali misure rappresentano un'importante riforma con rilevanti conseguenze sulle relazioni tra Amministrazione finanziaria e cittadini. Ma negli ultimi anni, il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale ha rappresentato una priorità strategica dell'Unione, tramite la ratifica della direttiva contro le pratiche di elusione fiscale denominata Anti Tax Avoidance Directive (ATAD), che recepisce le indicazioni dell'OCSE sul fenomeno BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), e con l'estensione della direttiva sulla cooperazione amministrativa (DAC), che ha progressivamente ampliato l'ambito dello scambio automatico di informazioni, includendo anche le attività delle piattaforme digitali. Parallelamente, la Commissione Europea ha intensificato gli sforzi per una maggiore giustizia fiscale nel contesto della globalizzazione economica, sostenendo l'accordo internazionale OCSE/G20 sulla minimum global tax, che prevede un'aliquota minima del 15% sui profitti delle multinazionali. Un ulteriore ambito di intervento normativo è rappresentato dalla fiscalità ambientale, in linea con gli obiettivi del Green Deal europeo. Attraverso strumenti come il meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere (CBAM), l'Unione si è proposta di internalizzare i costi ambientali e scoraggiare pratiche di dumping ecologico, rafforzando al contempo la coerenza delle politiche fiscali con i principi di sostenibilità. Inoltre, è in corso una riflessione sull'armonizzazione della base imponibile per l'imposta sulle società, con la proposta di una nuova iniziativa denominata



Ulteriori innovazioni, come la piena applicazione dell'autotutela amministrativa in campo tributario e la riforma dell'apparato sanzionatorio (D.lgs. nn. 471 e 472 del 1997; D.lgs. n. 74/2000), si mossero nella direzione di una maggiore equità sostanziale e di una proporzionalità delle sanzioni, come approfondito da Garofoli (2019). Questo ampio e articolato processo legislativo culminò con l'approvazione della legge n. 212 del 2000, lo "Statuto dei diritti del contribuente"<sup>5</sup>, che secondo la recente analisi di Tesauro (2023) costituisce ancora oggi una pietra miliare per la tutela dei principi di buona amministrazione, legalità e trasparenza nel diritto tributario italiano. È opinione diffusa, difatti, che, ai fini di un corretto sviluppo dell'imposizione fiscale e della stessa credibilità dello Stato, costituisce un requisito varo essenziale per l'efficacia dell'azione amministrativa la manifestazione del "consenso" dei contribuenti nei confronti delle norme tributarie.

#### 4. Caratteristiche dello statuto

Costituito da 21 articoli, il testo dello Statuto contiene considerevoli disposizioni che per loro prevalenza, non sono norme nuove: alcune si ritrovano già tra i principi generali del diritto, altre si ritrovano in altre parti, sia pure confuse del sistema normativo. Negli ultimi anni, la giurisprudenza e la dottrina hanno rinnovato l'attenzione verso lo Statuto dei diritti del contribuente, alla luce anche delle importanti modifiche normative introdotte, da ultimo, dal d.lgs. n. 219 del 2023. Tale decreto, entrato in vigore il 18 gennaio 2024, ha introdotto modifiche sostanziali allo Statuto dei Diritti del Contribuente (Legge n. 212/2000), in attuazione dei principi contenuti nella Legge Delega per la riforma fiscale (L. n. 111/2023). Come detto, lo Statuto del contribuente si configura come uno strumento fondamentale attraverso cui l'amministrazione finanziaria ha introdotto elementi di significativa innovazione sostanziale, sia sul piano normativo che in termini di rapporto con il cittadino-contribuente. Infatti, accanto al principale cambiamento della sua organizzazione interna, ovvero la creazione dell'Agenzia delle Entrate<sup>6</sup>, lo Statuto modernizza il sistema delle relazioni tra fisco e contribuente, in relazione alla democraticità, chiarezza e trasparenza dell'apparato impositivo tributario, contribuendo a cambiare in meglio il rapporto tra fisco e cittadini. Esso attribuisce ai contribuenti validi mezzi di tutela e di garanzia nei riguardi dell'amministrazione finanziaria, sia nell'ambito della conoscibilità delle norme tributarie, sia in quello delle attività di accertamento e riscossione attuate dagli uffici fiscali, come si vedrà tra breve. È doveroso ricordare che non si tratta di una legge "costituzionale", per cui una eventuale riforma si renderebbe più problematica per le differenti condizioni previste in termini di maggioranza parlamentare, e dunque eventuali leggi ordinarie successive potrebbero rettificarla. Inoltre, è stato sancito che le regole "interpretative" in materia tributaria possono essere adoperate solo in casi straordinari e con

---

BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation), indirizzata a semplificare e rendere più equa la tassazione delle imprese nell'ambito europeo. Infine, un asse trasversale delle politiche fiscali dell'Unione è rappresentato dalla digitalizzazione dei sistemi tributari, con l'obiettivo di potenziare l'efficienza amministrativa, migliorare la compliance fiscale e promuovere un'interazione più trasparente tra autorità fiscali e contribuenti.

<sup>5</sup> Il vero e concreto Disegno di legge, n.1286-B (ex C.4818), fu presentato dal Ministro delle Finanze Vincenzo Visco, di concerto con il Ministro degli affari esteri Dini e con il Ministro del tesoro e del bilancio e della programmazione economica Ciampi, nel 1996. Il Ministro Vincenzo Visco, nella Direttiva per la semplificazione dei rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuenti (emanata il 25 novembre 1996), dichiarò che l'amministrazione finanziaria doveva porre al centro della sua attenzione i problemi del cittadino-utente. Il disegno di legge è stato approvato dal Senato della Repubblica il 22 aprile 1998, modificato dalla Camera dei deputati il 2 marzo 2000 e trasmesso dal Presidente della Camera dei deputati alla Presidenza il 3 marzo 2000. Il testo conclusivo, inoltre, è stato prima approvato interamente dalla Commissione Finanze del Senato e, poi, dall'intera assemblea in data 12 luglio 2000.

<sup>6</sup> L'istituzione dell'Agenzia delle Entrate si inserisce nel più ampio processo di riforma amministrativa e fiscale avviato in Italia negli anni Novanta, volto a migliorare l'efficienza, la trasparenza e l'autonomia gestionale dell'Amministrazione finanziaria. Tale riforma trova fondamento normativo nel decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, recante la riorganizzazione del Ministero delle Finanze e la razionalizzazione del sistema delle agenzie fiscali. Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate è stata formalmente istituita a decorrere dal 1° gennaio 2001, come ente pubblico non economico dotato di autonomia regolamentare, organizzativa, patrimoniale, contabile e finanziaria, sotto la vigilanza del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

legge ordinaria. Infatti, non avendo valore assoluto le leggi dello statuto possono essere derogate da parte di leggi successive<sup>7</sup>, sia pur nel rispetto delle modalità previste dallo stesso statuto. Su questo concetto si è aperto un vivace dibattito, laddove per alcuni tributaristi in base alla regola della fissità le eventuali deroghe future rimangono senza effetto, cioè stando a questa ricostruzione giuridica gli interventi legislativi futuri sono inefficaci. Però, come scriveva Giuseppe Falcone “la deroga allo statuto va esercitata entro i limiti previsti dallo stesso statuto e nel rispetto delle posizioni ormai acquisite dai cittadini ossia nel rispetto del principio di ragionevolezza”<sup>8</sup> (Falcone, 2001). Di seguito si vedranno, in sintesi, tutti gli articoli dello statuto. Ma prima occorre fare un cenno sulle innovazioni introdotte dal D.lgs. 219/2023 che impongono, tra le altre cose, una revisione delle prassi organizzative degli enti impositori, in particolare quelli locali, i quali dovranno adeguare regolamenti, procedure interne e strumenti informativi per garantire una piena attuazione dei nuovi principi. L’adozione del contraddittorio preventivo, l’obbligo di intervenire in autotutela in presenza di errori evidenti, nonché la maggiore responsabilizzazione nell’uso dell’interpello, sono misure destinate a incidere in modo strutturale sul funzionamento quotidiano degli uffici tributari, promuovendo una cultura amministrativa fondata sul dialogo, sulla prevenzione del contenzioso e sul rispetto sostanziale dei diritti del contribuente.

Queste, in sintesi, le modifiche introdotte dal D.lgs.219/2023:

| Articolo          | Contenuto della modifica                                                                                                                     |
|-------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Art. 6-bis        | Introduzione del principio del contraddittorio obbligatorio nei procedimenti tributari, con esplicita previsione delle eccezioni.            |
| Art. 10-ter       | Formalizzazione del principio del divieto di bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario.                                               |
| Art. 10-quater    | Previsione dell’autotutela obbligatoria da parte dell’amministrazione finanziaria in presenza di atti palesemente illegittimi o infondati.   |
| Art. 10-quinquies | Disciplina dell’autotutela facoltativa, esercitabile su base motivata e discrezionale in specifici casi.                                     |
| Art. 10-ter       | Formalizzazione del principio del divieto di bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario.                                               |
| Art. 11           | Modifiche alla disciplina dell’interpello, con razionalizzazione dei termini e introduzione di un possibile contributo per la presentazione. |
| Art. 13           | Istituzione del Garante Nazionale del Contribuente in sostituzione dei precedenti garanti regionali.                                         |

**Tabella n. 1- elementi di novità del D. lgs. 219/2023. Elaborazione propria.**

## 5. Lo Statuto in sintesi

<sup>7</sup> Cosa che è stata effettivamente fatta, come vedremo in seguito.

<sup>8</sup> Cfr. Giuseppe Falcone: *Lo Statuto del Contribuente un anno dopo*, in *Il Fisco*, n. 29/2001.

L'articolo 1 dispone che le norme contenute nel testo costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, connessi con gli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali. Il riferimento alle norme costituzionali costituisce importanza fondamentale in ordine alla funzione che lo Statuto si prefigge, ovvero il rispetto dei principi di legalità, di uguaglianza, di equità, di capacità contributiva, di trasparenza, di imparzialità, di efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa. E tali principi sono direttamente applicabili e si eliminano, almeno in parte, sia "l'adozione di norme interpretative in materia tributaria", sia la possibilità di imporre nuovi tributi. Il sistema legislativo era stato sconvolto per il frequente uso del decreto legge, noto provvedimento del Governo avente efficacia legislativa, da convertire in legge entro 60 giorni dalla emanazione. Frequentemente, negli anni della "crisi" i decreti legge non venivano convertiti nel sopraindicato termine esplicito e quindi si rendeva necessaria la replica, spesso con correzioni rispetto al testo originale, il che accresceva le difficoltà di interpretazione e di applicazione. L'articolo 2 sancisce il principio di chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, imponendo che l'oggetto delle leggi fiscali e degli atti aventi forza di legge sia esplicitamente indicato nel titolo. In tal modo, si intende agevolare l'accessibilità e la comprensibilità delle norme da parte dei contribuenti, in linea con i principi costituzionali di capacità contributiva e di legalità tributaria (artt. 3, 23 e 53 Cost.). Inoltre, qualora il testo normativo contenga richiami a disposizioni preesistenti, è richiesto che venga fornita una sintesi del contenuto rilevante delle norme richiamate. In caso di modifiche legislative, il nuovo testo della norma tributaria deve essere integralmente riportato, così da evitare incertezze interpretative e favorire una piena consapevolezza degli obblighi fiscali (Giovanardi, 2018; Tesaurò, 2017). L'articolo 3 impedisce la retroattività della legge tributaria, tranne il caso della legge interpretativa; inoltre, prevede l'efficacia dal periodo d'imposta successivo a quello in corso per le modifiche relative ai tributi periodici e l'esclusione di adempimenti con scadenze anteriori al sessantesimo giorno dall'entrata in vigore. Secondo l'articolo 4 non si possono istituire nuovi tributi, con il procedimento del decreto legge d'urgenza, o addirittura estendere ad altri soggetti dei tributi già in atto. L'articolo 5 dovrebbe garantire l'informazione a favore del contribuente, infatti l'amministrazione deve prevedere campagne di comunicazione e diffusione delle disposizioni legislative tributarie, e, ancora, deve predisporre al cittadino informazioni di tipo elettronico gratuite, consentendo aggiornamenti in tempo reale. Occorre aggiungere che l'amministrazione è obbligata a comunicare in modo tempestivo le circolari, le risoluzioni o ogni altro atto prodotti dalla stessa. Obiettivo dell'articolo 6 è che l'amministrazione faccia in modo da garantire al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati. A tal proposito, la comunicazione può essere indirizzata nel luogo di effettivo domicilio o di domicilio eletto, garantendone, però, la riservatezza. Tuttavia, rimangono fisse le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari. Inoltre, l'articolo 6 deve mettere a disposizione dei contribuenti la modulistica, e deve fare in modo che le istruzioni siano comprensibili anche per i non esperti nella materia e che siano semplificati gli adempimenti. Il comma successivo dispone il divieto di richiedere documenti e informazioni che sono già in possesso dell'amministrazione pubblica indicata dal contribuente. La legge prevede, poi, che una richiesta di chiarimenti e/o di documentazione preceda le iscrizioni a ruolo o i minori rimborsi derivanti dalla liquidazione delle dichiarazioni, dichiarando specificatamente nulli i provvedimenti emessi in violazione di queste disposizioni. Il D. lgs. n. 219/2023 ha introdotto l'art. 6-bis che disciplina il contraddittorio obbligatorio, che impone all'amministrazione finanziaria di instaurare un confronto preventivo con il contribuente prima dell'adozione di atti impositivi, ad eccezione dei casi espressamente esclusi dalla norma. In precedenza, tale materia non era prevista in modo pronunciato per tutti gli atti impositivi ed era riconosciuta solo in casi tassativi o sulla base di interpretazioni giurisprudenziali. Ora tale principio, formalizzato, assume rilievo centrale si pone in continuità con gli orientamenti della giurisprudenza costituzionale e sovranazionale in materia di diritti difensivi. Il comma 1 del nuovo articolo 6-bis dello Statuto prevede che ogni atto dell'amministrazione finanziaria che possa avere effetti negativi per il contribuente – inclusi quelli relativi a tributi statali, regionali, provinciali, comunali, dazi, diritti doganali, sovrapposte, addizionali e sanzioni – debba essere preceduto, a pena di annullabilità, da un contraddittorio

preventivo che sia effettivo e basato su un'informazione completa. Il Governo ha precisato anche che questa riforma ha lo scopo di rafforzare la tutela dei diritti fondamentali dei contribuenti, adeguandola agli standard internazionali e a quelli previsti dal diritto dell'Unione Europea. Inoltre, l'intervento si pone in linea con i principi del giusto processo così come interpretati dalla Corte europea dei diritti dell'uomo in ambito tributario. L'articolo 7 prevede che gli atti debbano essere sempre espressamente motivati, richiamando quanto previsto dall'articolo 3 della legge n. 241, e segnalando i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. In tale atto devono essere espressi: l'indicazione dell'ufficio, del responsabile del procedimento, dell'organo o dell'autorità amministrativa presso cui si possa promuovere il riesame anche nel merito in sede di autotutela, le modalità, il termine e l'organo competente della tutela giurisdizionale, oltre al riferimento ad eventuali atti precedenti. Intitolato alla tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente, l'articolo 8 fornisce la possibilità della compensazione di crediti e debiti d'imposta; l'ammissibilità dell'accollo del debito d'imposta del terzo senza, però, la liberazione del contribuente originario, l'improrogabilità dei termini di prescrizione previsti dal C.C., ovvero oltre i dieci anni; il rimborso del costo delle fidejussioni prestate dal cittadino per il pagamento dei tributi, per alcune condizioni; l'obbligo della conservazione degli atti e dei documenti per un determinato periodo di tempo (10 anni). Secondo l'articolo 9, attraverso un decreto ministeriale, il contribuente può usufruire di una dilazione qualora si verifichi una causa di forza maggiore, e il termine per l'adempimento degli obblighi tributari può essere sospeso o differito proprio a fronte di eventi eccezionali e imprevedibili, quali alcuni eventi alluvionali che hanno interessato negli anni passati diverse regioni italiane. L'articolo 10 sancisce il principio della collaborazione e della buona fede fra contribuente e amministrazione finanziaria. Nel caso in cui si faccia affidamento alle indicazioni dell'amministrazione o a fronte di ritardi, omissioni, errori della stessa, si escludono le sanzioni e gli interessi moratori, e a ben vedere ciò costituisce un piccolo passo in avanti da parte della pubblica amministrazione. Inoltre, non possono essere irrogate sanzioni per violazioni derivanti da incertezza sulla portata della norma, o conseguenti da errori e da violazioni formali senza debito d'imposta; e non possono essere irrogate sanzioni di nullità contrattuale dovuta a violazioni di disposizioni esclusivamente tributarie. Altra novità introdotta nel 2023, con il decreto 2019, è rappresentata dal consolidamento del principio del divieto di bis in idem (letteralmente "non due volte per la stessa cosa") - disciplinato dall'art. 10-ter -, sancendo in maniera più netta che il contribuente non può essere sottoposto a plurimi procedimenti sanzionatori per la medesima condotta tributaria. Tale previsione si pone in linea con la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e della Corte Europea dei Diritti Umani, che da tempo sollecitano gli Stati membri a garantire il rispetto del principio di proporzionalità e dell'equità sanzionatoria. Inoltre, un ulteriore elemento di novità è stato la riformulazione dell'istituto dell'autotutela, che viene ora articolato in due modalità distinte: obbligatoria e facoltativa. L'autotutela obbligatoria, disciplinata dall'art. 10-quater, vincola l'amministrazione alla rimozione di atti manifestamente illegittimi o infondati, mentre quella facoltativa, descritta nell'art. 10-quinquies, consente l'annullamento discrezionale in presenza di circostanze giuridicamente e amministrativamente rilevanti. Questa disposizione amplia la possibilità di intervento dell'amministrazione per correggere atti impositivi ritenuti illegittimi, anche in assenza di un obbligo specifico. L'articolo 11 riconosce al contribuente la possibilità di interpellare l'amministrazione finanziaria (circa l'applicazione delle disposizioni tributarie), per cui si rimanda al prossimo paragrafo. che deve rispondere entro 90 giorni dalla richiesta in forma scritta e motivata<sup>9</sup>; diversamente, per tacito assenso, si condivide il parere espresso dal richiedente. Si ritengono nulli gli atti impositivi o sanzionatori contrastanti con la risposta o in caso di mancata risposta nel termine previsto. Qualora l'amministrazione finanziaria proceda a verifica fiscale, il contribuente, che da sempre chiede di conoscere i propri diritti in tali

<sup>9</sup> Il termine decorre dalla data in cui l'istanza è considerata completa e regolarmente presentata. Se l'amministrazione ritiene che manchino elementi essenziali, può chiedere integrazioni: in tal caso, il termine dei 90 giorni rimane sospeso fino a quando il contribuente non fornisce le informazioni richieste.



occasioni, può avvalersi dell'articolo 12 che elenca tali diritti. Anzitutto, i controlli devono essere motivati da reali necessità d'indagine, e il contribuente deve essere informato sulle ragioni che hanno giustificato la verifica, sull'oggetto, sui suoi diritti e sui suoi obblighi. A tal proposito, il contribuente può richiedere l'esame dei documenti contabili presso l'ufficio dei verificatori o presso il professionista, riconoscendogli il diritto di far verbalizzare le sue osservazioni. La durata della verifica fiscale non può superare i trenta giorni lavorativi, con possibilità di proroga di ulteriori trenta giorni, in circostanze particolari. Nel caso in cui la verifica non venga effettuata secondo le modalità previste dalla legge, il contribuente può rivolgersi al Garante del Contribuente.

Per l'art 13 si rinvia al paragrafo seguente. L'articolo 14 è rivolto ai contribuenti non residenti permettendo loro una semplificazione degli obblighi fiscali. Si sa che l'Italia è stato un paese ad alta emigrazione e gli oriundi italiani residenti all'estero (stimati in circa 60 milioni) sono in numero addirittura superiore ai residenti, spesso con notevoli interessi nella Madre patria in particolare per gli immobili ereditati. L'art. 14, in proposito, dispone che "al contribuente residente all'estero sono assicurate le informazioni sulle modalità di applicazione delle imposte, l'utilizzazione di moduli semplificati nonché agevolazioni relativamente all'attribuzione del codice fiscale e alle modalità di presentazione delle dichiarazioni e di pagamento delle imposte". L'articolo 15 si occupa espressamente del comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie, decretando un codice di condotta che regola le loro attività, aggiornandolo eventualmente anche in base alle informazioni sulle disfunzioni operate annualmente dal Garante del Contribuente. Con l'articolo 16 il governo è delegato all'emanazione, nel termine di centottanta giorni dalla data d'entrata in vigore della legge, di decreti legislativi recanti disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti per poter garantire uniformità con i principi dello statuto del contribuente. Attraverso l'articolo 17, le disposizioni dello Statuto sono non solo all'amministrazione fiscale ma anche altri soggetti, i concessionari, che esercitano attività di accertamento, di liquidazione o di riscossione dei tributi. Arrivando agli articoli 18 e 19, è opportuno affermare che tali articoli contengono solo disposizioni di attuazione della legge e del diritto di interpello del contribuente. Infine, l'articolo 20 riguarda le norme sulla copertura finanziaria del provvedimento e l'articolo 21 reca norme sulla sua entrata in vigore.

## **6. Alcuni punti fondamentali**

### **6.1 Irretroattività delle norme**

In questi anni, si è assistito a una crescente proliferazione di norme interpretative e retroattive, spesso emanate anche in assenza di conflitti giurisprudenziali tali da giustificare l'adozione. In teoria, il ricorso a interventi legislativi retroattivi dovrebbe costituire un'eccezione, riservata a ipotesi di insanabile contrasto interpretativo; nella prassi, invece, tali strumenti sono stati frequentemente utilizzati per indirizzare la giurisprudenza, anche della Corte di Cassazione, verso interpretazioni più favorevoli all'Amministrazione finanziaria (Falsitta, 2020). Lo Statuto dei diritti del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212) sancisce espressamente il principio di irretroattività delle disposizioni tributarie: le norme fiscali acquistano efficacia soltanto dopo la loro entrata in vigore, ad eccezione delle disposizioni interpretative (art. 3). Pertanto, i rapporti tra contribuenti e Amministrazione finanziaria già perfezionati prima dell'entrata in vigore dello Statuto – come dichiarazioni dei redditi relative ad anni precedenti o avvisi di accertamento già notificati – restano disciplinati dal quadro normativo vigente al momento del loro perfezionamento (Forte, 2019). Il principio di irretroattività è stato reiteratamente confermato dalla Corte di Cassazione, che nelle sentenze 13 giugno 2002, n. 8415, e 2 aprile 2003, n. 5015, ha ribadito come la retroattività delle norme tributarie debba essere considerata eccezionale e giustificata da esigenze imperative (Corte Cass., sez. trib., sent. n. 8415/2002; n. 5015/2003). Inoltre, lo Statuto stabilisce che eventuali modifiche riguardanti tributi periodici abbiano effetto soltanto a partire dal periodo d'imposta successivo alla loro entrata in vigore. Specificamente, l'articolo 3, comma 2, prevede che gli adempimenti a carico dei contribuenti non possano essere imposti senza un termine minimo di sessanta giorni decorrenti dalla pubblicazione della norma, garantendo così

un adeguato tempo di adeguamento e rispetto del principio di affidamento (Boria, 2019). Lo stesso articolo vieta la proroga dei termini di prescrizione e di decadenza degli accertamenti tributari già in corso.

In sede applicativa, la Corte di Cassazione è stata chiamata a chiarire l'efficacia temporale dello Statuto. Con la sentenza 21 aprile 2001, n. 5931, la Suprema Corte ha affermato che il principio di irretroattività non può essere invocato per precludere l'applicazione di norme nuove che risultino più favorevoli per il contribuente. Lo Statuto, in quanto fonte di tutela del privato, si configura come uno strumento di autolimitazione del potere statale, orientato a garantire un maggiore equilibrio nel rapporto tributario, senza ostacolare l'approvazione di regole più vantaggiose per il cittadino (Corte Cass., sez. trib., sent. n. 5931/2001). Un'applicazione significativa di tali principi si è avuta nel caso delle opzioni IVA disciplinate dal D.P.R. n. 442/1997. Tale decreto sanciva che l'opzione e la revoca di regimi contabili potessero risultare da comportamenti concludenti del contribuente. Tuttavia, la disciplina era stata oggetto di incertezze interpretative: se da un lato la Cassazione e l'Amministrazione finanziaria propendevano per l'irretroattività, il legislatore, con l'art. 1, comma 1, della L. 21 novembre 2000, n. 342, ha chiarito la possibilità di riconoscere comportamenti concludenti anche anteriormente al D.P.R. n. 442/1997. Ulteriori precisazioni sono state fornite dalla Corte di Cassazione nella sentenza 12 ottobre 2001, n. 12462, secondo cui le disposizioni della legge n. 212/2000 relative ai procedimenti tributari – in particolare l'obbligo di interpello preventivo e l'informazione del contribuente in sede di irrogazione delle sanzioni – non hanno efficacia retroattiva e non si applicano alle attività accertative riferite a periodi d'imposta precedenti all'entrata in vigore dello Statuto (Corte Cass., sez. trib., sent. n. 12462/2001).

## 6.2 Diritto Di Interpello

Il diritto di interpello, disciplinato dall'articolo 11, rappresenta uno degli istituti più innovativi nel panorama tributario italiano, finalizzato a garantire certezza giuridica e tutela preventiva del contribuente. Questo strumento si inserisce in un processo di progressiva convergenza normativa con i principali ordinamenti esteri — quali Stati Uniti, Canada, Australia, Nuova Zelanda e diversi Paesi dell'Unione Europea — nei quali il diritto di interpello era già pienamente operante (Cicala, 2023). Anche l'Italia, seppur con un certo ritardo rispetto ad altri ordinamenti, ha progressivamente recepito le istanze provenienti dal diritto comparato in materia di certezza fiscale preventiva. Nel nostro ordinamento, una prima forma embrionale di interpello ordinario è stata introdotta con la Legge n. 413 del 30 dicembre 1991, sebbene con un ambito di applicazione limitato e una portata assai meno strutturata rispetto a quella successivamente delineata dallo Statuto. Prima dell'introduzione dell'interpello generalizzato ad opera della Legge n. 212/2000, nel nostro ordinamento esistevano già alcune tipologie speciali di interpello, tra cui:

- ✓ interpello preventivo introdotto dalla Legge n. 413/1991;
- ✓ interpello correttivo previsto dall'art. 37-bis del DPR 600/1973, in materia di operazioni elusive;
- ✓ interpello DIT (Dual Income Tax), connesso alle modalità di calcolo del rendimento nozionale;
- ✓ interpello CFC (Controlled Foreign Companies) introdotto dalla Legge n. 342 del 21 novembre 2000;
- ✓ interpello speciale per i soggetti non residenti, disciplinato dalla Circolare Ministeriale n. 99/E del 18 maggio 2000.

La stagione riformatrice culminata nella L. 212/2000 ha ridisegnato in profondità il sistema tributario, introducendo strumenti quali la dichiarazione unica, il ravvedimento operoso, l'accertamento con adesione e nuove procedure di riscossione e di gestione del contenzioso (Maresca, 2022). Il diritto di interpello si configura come la facoltà, riconosciuta a ogni contribuente, di rivolgere un'istanza all'Amministrazione finanziaria per ottenere una

risposta interpretativa vincolante, in presenza di obiettive condizioni di incertezza sull'applicazione delle norme tributarie a specifiche situazioni. Il procedimento di interpello è stato disciplinato in dettaglio dal D.M. 26 aprile 2001, n. 209, recentemente coordinato con i principi affermati nel D.Lgs. 219/2023, che ha introdotto ulteriori semplificazioni per i soggetti di minori dimensioni. Secondo tale disciplina, il contribuente presenta un'istanza motivata che prospetta una soluzione interpretativa; l'Amministrazione deve rispondere entro 90 giorni, in forma scritta e motivata (ridotto dai 120 iniziali, a seguito del D.Lgs. 156/2015, in vigore dal 1° gennaio 2016); decorso inutilmente tale termine, si applica il meccanismo del silenzio-assenso (Caputi Jambrenghi, 2023).

La risposta fornita dall'amministrazione, qualora pervenga nei termini previsti, è vincolante nei confronti dell'amministrazione stessa, a condizione che i fatti esposti siano veritieri e completi. Il nuovo articolo 11 elenca esplicitamente le tipologie di interpello che il contribuente può presentare:

- ❖ interpello interpretativo, per chiarimenti su norme tributarie in caso di obiettiva incertezza;
- ❖ interpello qualificatorio, per la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili;
- ❖ interpello antiabuso, relativo alla disciplina dell'abuso del diritto in relazione a una specifica fattispecie;
- ❖ interpello disapplicativo, per la disapplicazione di disposizioni tributarie che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del contribuente, dimostrando che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi;
- ❖ interpello probatorio, per la verifica della sussistenza delle condizioni e la valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti dalla legge.

Per di più, il comma 3 del nuovo articolo 11, prevede il versamento di un contributo per la presentazione dell'istanza di interpello. Questo contributo è destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione del personale delle agenzie fiscali. La misura del contributo è stabilita dal Ministero dell'economia e delle finanze, tenendo conto della tipologia del contribuente, del volume d'affari o dei ricavi, nonché della rilevanza e della complessità della questione oggetto dell'istanza. Il decreto prevede che la risposta fornita dall'Amministrazione, redatta in forma scritta e adeguatamente motivata, vincoli l'amministrazione stessa, ma unicamente in relazione alla questione specificamente trattata nell'istanza e limitatamente al contribuente che l'ha presentata. Qualora l'amministrazione non comunichi la propria risposta entro il termine stabilito, il silenzio è considerato come adesione alla soluzione interpretativa proposta dal contribuente. Ne consegue che eventuali atti successivi, anche di natura impositiva o sanzionatoria, che si discostino dalla risposta—sia essa esplicita o implicita—sono suscettibili di annullamento. È prevista, inoltre, la creazione di banche dati destinate a raccogliere in modo sistematico tutte le interpretazioni fornite in risposta ai quesiti posti dai contribuenti al fine di rendere più efficiente l'utilizzo dell'istituto dell'interpello. In tal modo, si intende evitare il ricorso superfluo a istanze già oggetto di chiarimento, considerato che l'accesso all'interpello è oggi subordinato alla mancanza di interpretazioni ufficiali già rese su questioni analoghe. Con la circolare n. 25/E del 20 giugno 2023, l'Agenzia delle Entrate ha ulteriormente specificato che le istanze possono essere presentate anche da soggetti non residenti o da enti privi di stabile organizzazione in Italia, a condizione che siano titolari di un rapporto giuridico tributario attivo o potenziale. L'istituto, oggi, riveste un ruolo fondamentale e la possibilità di ottenere risposte vincolanti dall'Amministrazione è cruciale non solo per il contribuente individuale, ma anche per imprese multinazionali, fondi di investimento, istituzioni finanziarie e soggetti sottoposti a procedure di crisi, come disciplinato dal Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (D. Lgs. n. 14/2019, aggiornato nel 2022). Le materie più frequentemente oggetto di interpello comprendono: imposte sui redditi, IVA, IRAP, imposta di registro, bollo, concessioni governative, nonché i nuovi

tributi ambientali e digitali (Micossi, 2023). Le statistiche più recenti mostrano una crescita costante del ricorso all'interpello: secondo il Rapporto annuale dell'Agenzia delle Entrate 2023, oltre il 70% delle istanze riguarda il chiarimento su operazioni straordinarie, fiscalità internazionale e applicazione delle agevolazioni fiscali previste dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR)<sup>10</sup>.

### 6.3 Garante Nazionale del Contribuente

Il Garante del Contribuente, autorità amministrativa indipendente<sup>11</sup>, istituito con l'articolo 13 della vecchia normativa<sup>12</sup>, è un organo che ha l'obbligo di tutelare il rapporto di fiducia tra la amministrazione finanziaria e il fisco. Il decreto legislativo n. 219 del 2023 ha modificato questa figura istituendo il Garante Nazionale del Contribuente (sostituendo i precedenti Garanti regionali), configurato come organo monocratico, dotato di autonomia funzionale e amministrativa, con sede istituzionale a Roma<sup>13</sup>. Tale figura è destinata a svolgere un ruolo di raccordo e vigilanza sui diritti del contribuente, in un'ottica di rafforzamento delle garanzie procedurali e del principio di buona amministrazione. La nomina del Garante spetta al Ministro dell'economia e delle finanze, il quale provvede per un mandato di quattro anni - rinnovabile una sola volta - selezionando il nominativo sulla base di criteri legati alla professionalità, alla produttività scientifica o professionale e all'attività pregressa. Come evidenziato dalla dottrina (Falsitta, 2024; Marongiu, 2023), il legislatore ha previsto una procedura di selezione fondata su una rosa di candidati, individuati mediante designazione da parte degli ordini professionali competenti. Il Garante deve infatti essere scelto tra magistrati, professori universitari di discipline giuridiche ed economiche, notai, avvocati, dottori commercialisti o ragionieri iscritti agli ordini professionali, anche se in quiescenza. La riforma dell'articolo 13 segna un passaggio rilevante nella fisionomia dello Statuto del contribuente, infatti questo intervento legislativo ha suscitato, in realtà, un vivace dibattito sia sotto il profilo tecnico-giuridico che su quello istituzionale e culturale, poiché segna, a parere di chi scrive, un'inversione di tendenza rispetto alla logica originaria dello Statuto, fondata su una tutela diffusa e prossima al cittadino. A livello sistematico, la scelta di concentrare in un'unica figura centrale le funzioni di vigilanza e tutela dei diritti del contribuente potrebbe essere giustificata dall'esigenza di assicurare uniformità applicativa su tutto il territorio nazionale. Non è raro, infatti, che i garanti regionali abbiano mostrato, nel corso del tempo, prassi disomogenee nella gestione delle segnalazioni, con livelli di operatività molto variabili. In questo senso, la centralizzazione potrebbe rappresentare un tentativo di rafforzare il ruolo del Garante, potenziandone visibilità, autorevolezza e capacità d'intervento. Il Garante regionale, pur privo di poteri coercitivi, rappresentava un punto di riferimento accessibile e immediato, la cui prossimità rafforzava la

<sup>10</sup> Gli ultimi dati disponibili (2023) evidenziano una crescita costante del ricorso all'interpello, in particolare nelle materie relative: all'imposizione diretta (IRES, IRPEF), all'IIVA, all'IRAP, alle agevolazioni fiscali di settore.

Le istanze presentate spaziano oggi tra le imposte sui redditi, l'IIVA, l'imposta di registro, le imposte di bollo, le tasse sulle concessioni governative e altre entrate minori, testimoniando il ruolo dell'interpello quale strumento fondamentale di certezza normativa e prevenzione dei conflitti tributari.

<sup>11</sup> Per autorità amministrative indipendenti si intendono quegli enti che sono preposti allo svolgimento di attività di garanzia e tutela nell'ambito di particolari situazioni economiche e sociali.

<sup>12</sup> Prima della modifica, il Garante del Contribuente era un organo collegiale costituito da componenti scelti e nominati dalla commissione tributaria regionale. E che aveva sede in ogni Regione presso l'Agenzia delle Entrate.

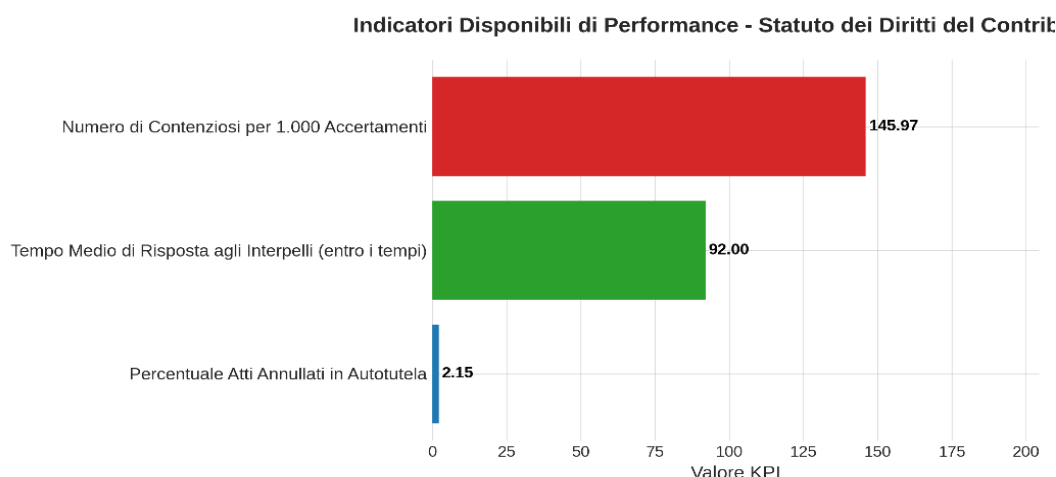
<sup>13</sup> Nell'ambito delle proprie competenze il Garante Nazionale può richiamare formalmente gli uffici al rispetto del diritto del contribuente all'informazione e alla trasparenza, prestando attenzione anche alla tutela dei diritti nei procedimenti di verifica fiscale e al rispetto dei termini di legge per l'esecuzione dei rimborsi d'imposta. L'attività del Garante si articola anche attraverso una rendicontazione istituzionale: ogni sei mesi egli è tenuto a redigere una relazione sull'attività svolta, indirizzata al Ministro dell'economia e delle finanze, ai direttori delle Agenzie fiscali e al Comandante generale della Guardia di finanza, nella quale evidenzia gli aspetti critici emersi e propone soluzioni operative. A tale rendicontazione periodica si affianca una relazione annuale rivolta al Governo e al Parlamento, che fornisce un quadro analitico sullo stato dei rapporti tra l'amministrazione fiscale e i contribuenti, con particolare riguardo all'efficacia delle politiche fiscali e all'impatto delle prassi amministrative sui diritti dei cittadini.



fiducia del contribuente verso le istituzioni fiscali. Il potenziamento dell'istituto del Garante era necessario e auspicabile, ma tale obiettivo poteva essere perseguito senza rinunciare alla presenza territoriale, necessaria, magari riorganizzando i garanti regionali in una rete coordinata sotto la guida del Garante Nazionale.

## **7. Strumenti di misurazione della performance applicabili allo Statuto dei Diritti del Contribuente**

L'effettività dello Statuto dei Diritti del Contribuente, soprattutto alla luce delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 219/2023, richiede non solo un'implementazione normativa coerente, ma anche la predisposizione di strumenti sistematici di misurazione della performance. Una moderna governance tributaria, in linea con i principi dell'amministrazione orientata al risultato, deve infatti dotarsi di indicatori in grado di monitorare in modo oggettivo l'impatto delle innovazioni procedurali sulla qualità dei servizi erogati ai cittadini-contribuenti. In quest'ottica, è possibile individuare una serie di Key Performance Indicators (KPI) direttamente collegati ai principali istituti disciplinati dallo Statuto, i quali permettano di valutare, in modo quantitativo e comparabile, l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa. Un primo indicatore strategico è rappresentato dalla percentuale di atti annullati in autotutela sul totale degli atti emessi. La recente introduzione dell'autotutela obbligatoria (art. 10-quater) rende infatti necessario monitorare il grado di reattività degli uffici tributari rispetto agli errori propri. Un valore elevato di questo indicatore, soprattutto se correlato a una diminuzione contestuale dei contenziosi, può essere letto positivamente come segno di maturità organizzativa e di capacità autocorrettiva. Un secondo KPI essenziale è costituito dal tempo medio di risposta agli interpelli, misurato dal momento della presentazione dell'istanza alla comunicazione formale della risposta. L'effettività dell'articolo 11 dipende in larga misura dalla rapidità e prevedibilità delle risposte fornite all'utenza. Un valore medio contenuto, inferiore ai termini massimi previsti dalla legge, è indice di efficienza amministrativa e contribuisce ad accrescere la fiducia dei contribuenti nella correttezza dell'azione pubblica. Parallelamente, per misurare l'efficacia del nuovo contraddittorio obbligatorio (art. 6-bis), si propone di introdurre il numero di contenziosi instaurati per ogni 1.000 atti di accertamento emessi. La ratio di questo indicatore risiede nella capacità preventiva del contraddittorio: se il dialogo tra amministrazione e contribuente è effettivo e completo, si dovrebbe osservare una progressiva riduzione del contenzioso tributario, a parità di attività accertativa. Accanto ai KPI procedurali, è necessario misurare anche gli aspetti qualitativi della relazione fisco-contribuente. A tal fine, si propone il livello di soddisfazione del contribuente rilevato attraverso survey periodiche, possibilmente somministrate in modalità anonima dopo l'esperienza di contraddittorio, interpello o autotutela. Il tasso di soddisfazione, espresso in scala Likert o analogo sistema di valutazione, rappresenta un indicatore sintetico ma potente dell'effettività della tutela dei diritti in chiave percepita dall'utenza. Un ulteriore indicatore, complementare ai precedenti, può essere individuato nel tasso di accoglimento delle segnalazioni presentate al Garante del Contribuente, calcolato come rapporto tra il numero di segnalazioni accolte positivamente e il totale delle segnalazioni ricevute. Anche questo dato consente di cogliere indirettamente la sensibilità dell'amministrazione verso la correzione delle proprie disfunzioni, nonché il ruolo effettivo del Garante come strumento di accountability. Di seguito la costruzione grafica di questi indicatori, che se monitorati su base almeno annuale, permetterebbe di misurare oggettivamente il progresso verso una piena attuazione dei principi dello Statuto.



**Figura 1- esempi di Kpi disponibili. Elaborazione propria.**

Nel 2022, i provvedimenti di autotutela totale relativi a imposte dirette, IVA e IRAP hanno rappresentato il 2,15% del totale degli accertamenti con esito positivo, in aumento rispetto all'1,03% del 2021. Questo incremento del 357% indica una crescente attenzione dell'amministrazione fiscale verso la correzione autonoma degli errori. Se nel 2014 l'Agenzia delle Entrate aveva risposto al 100% delle istanze di interpello entro i 120 giorni previsti dalla legge, e nel 92% dei casi aveva fornito risposta entro 90 giorni, nel 2022, l'Agenzia ha gestito 17.731 istanze di interpello, con un significativo aumento rispetto agli anni precedenti, dovuto in parte alle numerose richieste legate al superbonus. Nel 2022, le cause tributarie presentate in primo grado sono aumentate dell'88,2% rispetto al 2021, raggiungendo un totale di 145.972 cause. Questo dato evidenzia una crescente tendenza al contenzioso tra contribuenti e fisco. Attualmente, non sono disponibili dati ufficiali recenti riguardanti il livello di soddisfazione dei contribuenti. La raccolta sistematica di feedback tramite survey rappresenterebbe un'importante opportunità per valutare la percezione dei cittadini sulla qualità dei servizi fiscali e sull'effettività dello Statuto. Ad oggi non risultano disponibili dati pubblici aggiornati sul tasso di accoglimento delle segnalazioni presentate al Garante del Contribuente. Ma la pubblicazione di tali informazioni contribuirebbe a una maggiore trasparenza e accountability dell'amministrazione fiscale. L'analisi dei dati disponibili evidenzia progressi significativi in alcune aree, come l'aumento dei provvedimenti di autotutela e la tempestività nelle risposte agli interpelli. Tuttavia, la crescita del contenzioso e la mancanza di dati su soddisfazione e segnalazioni indicano la necessità di ulteriori sforzi per migliorare l'effettività dello Statuto dei Diritti del Contribuente. In prospettiva, l'inserimento di tali KPI nei report di performance delle agenzie fiscali e degli enti impositori costituirebbe una concreta espressione di quella cultura della valutazione e della trasparenza che il legislatore ha inteso promuovere. La modernizzazione dello Statuto dei Diritti del Contribuente non potrà dirsi compiuta senza l'assunzione di strumenti di misurazione della performance che rendano visibile, rendicontabile e migliorabile il rispetto sostanziale dei diritti garantiti.

## **8. Dimensione comparativa: modelli internazionali a confronto**

L'analisi comparativa dei modelli di tutela del contribuente nei principali sistemi fiscali internazionali evidenzia una notevole eterogeneità nelle soluzioni organizzative e nei meccanismi di advocacy adottati, rispecchiando non solo differenze istituzionali e culturali, ma anche differenti concezioni strategiche della governance fiscale. Questo pluralismo offre spunti preziosi per una riflessione critica sul sistema italiano, in una prospettiva volta a rafforzare

la performance amministrativa, la trasparenza gestionale e la fiducia dei cittadini nell'amministrazione tributaria (Bovens, 2007).

Negli Stati Uniti, il Taxpayer Advocate Service (TAS) rappresenta un esempio avanzato di ombudsman fiscale, formalmente inserito all'interno dell'Internal Revenue Service (IRS) ma operante con significativa indipendenza operativa. Il TAS assolve una funzione cruciale di assistenza ai contribuenti, soprattutto nei casi di difficoltà sistemiche, ed esercita un'influenza diretta sulle riforme fiscali attraverso la presentazione annuale del Annual Report to Congress, un documento che identifica aree critiche del sistema tributario e propone interventi correttivi (National Taxpayer Advocate, 2020). Dal punto di vista strategico, il TAS funge non solo da canale di customer feedback, ma si configura come un vero e proprio motore di apprendimento organizzativo all'interno dell'IRS (Senge, 1990).

Analogamente, il modello canadese del Taxpayers' Ombudsperson, pur caratterizzato da un'assenza di poteri decisionali vincolanti, svolge un ruolo fondamentale nella promozione della trasparenza e della giustizia procedurale all'interno della Canada Revenue Agency (CRA). Attraverso la pubblicazione di report indipendenti, l'Ombudsman contribuisce a migliorare le pratiche amministrative, promuovendo un approccio di tipo user-centered che richiama le linee guida sull'orientamento al cittadino nei servizi pubblici proposte da Osborne (2006). In questo senso, la figura dell'Ombudsman assume un'importanza strategica non solo nella protezione dei diritti individuali, ma anche come strumento di accountability orizzontale e di innovazione organizzativa (Canada Revenue Agency, 2020).

Nel Regno Unito, l'HM Revenue and Customs (HMRC) ha adottato un approccio fortemente innovativo, implementando pratiche di Alternative Dispute Resolution (ADR) per la gestione delle controversie fiscali. Il modello ADR si basa su principi di flessibilità, dialogo e risoluzione precoce dei conflitti, configurandosi come un fattore chiave per la riduzione dei contenziosi e per il miglioramento della qualità dei servizi erogati (UK Government, 2018). Studi recenti hanno evidenziato come l'integrazione di strumenti ADR nei processi amministrativi sia associata a una significativa riduzione dei tempi e dei costi delle controversie, oltre che a un incremento della soddisfazione dei contribuenti (Crawford & Freedman, 2004).

Il caso australiano offre, infine, un modello particolarmente interessante dal punto di vista strategico, combinando il ruolo dell'Inspector-General of Taxation (IGT) con quello del Taxation Ombudsman. L'IGT ha il mandato di monitorare sistematicamente l'operato dell'Australian Taxation Office (ATO), svolgendo revisioni indipendenti su prassi e politiche che possano risultare dannose per i contribuenti (Inspector-General of Taxation, 2020). L'approccio australiano integra funzioni di audit, revisione critica e mediazione, configurandosi come una best practice di governance integrata e di miglioramento continuo della qualità organizzativa (De Simone & Stomberg, 2021). In quest'ottica, il sistema australiano contribuisce in maniera rilevante a una visione moderna della rendicontazione pubblica come strumento di performance management e di costruzione della fiducia istituzionale (Behn, 2001).

Pur nella diversità delle strutture operative e dei contesti istituzionali, i modelli esaminati condividono alcuni elementi chiave: l'autonomia funzionale, la capacità di influenzare le policy fiscali attraverso strumenti di soft law e il forte orientamento alla tutela dei diritti dei contribuenti come leva strategica per la legittimazione e l'efficacia dell'amministrazione fiscale. Alla luce di tali esperienze, l'Italia potrebbe trarre spunti strategici per un ripensamento profondo del ruolo del Garante del Contribuente. Un rafforzamento istituzionale, finalizzato a garantire maggiore autonomia operativa e capacità propositiva, associato all'implementazione di meccanismi sistematici di raccolta e gestione del feedback degli utenti, potrebbe non solo migliorare la qualità percepita del

servizio fiscale, ma anche favorire una trasformazione organizzativa orientata al miglioramento continuo e all'accountability strategica. La valorizzazione del Garante come attore attivo nel ciclo di policy-making fiscale rappresenterebbe, in quest'ottica, un investimento strategico nella costruzione di una nuova relazione tra Stato e contribuente, fondata su trasparenza, fiducia e misurabilità della performance. In questa prospettiva, l'analisi dei casi studio internazionali non si limita alla descrizione di buone pratiche, ma si configura come un esercizio di benchmarking strategico volto a individuare modelli replicabili e adattabili, in un'ottica di innovazione istituzionale del sistema fiscale italiano.

## 9. Conclusioni e prospettive future

A oltre venticinque anni dalla sua introduzione, lo Statuto dei Diritti del Contribuente si configura non solo come una norma di civiltà giuridica, ma anche come uno strumento strategico per il miglioramento delle performance del sistema fiscale e, più in generale, della macchina amministrativa. Nell'ottica aziendalistica, il rapporto tra contribuente e fisco deve essere analizzato come una relazione cliente-fornitore di servizi pubblici, in cui il rispetto dei diritti, la trasparenza, la prevedibilità e la qualità dell'informazione rappresentano variabili critiche di successo. Il recente intervento di aggiornamento con il d.lgs. n. 219/2023 segna un passo importante nella ridefinizione del framework operativo dell'amministrazione finanziaria: l'introduzione del contraddittorio obbligatorio, la sistematizzazione dell'autotutela obbligatoria, la riformulazione dell'interpello e la creazione del Garante Nazionale del Contribuente vanno letti come elementi di una strategia più ampia di modernizzazione istituzionale e customer orientation. Tuttavia, come ogni processo di cambiamento organizzativo, la riuscita non dipende solo dalla qualità delle norme, ma anche — e soprattutto — dalla loro implementazione operativa e dall'interiorizzazione dei nuovi valori da parte degli attori amministrativi. La difficoltà principale, a nostro avviso, è di natura culturale più che normativa. La resistenza degli uffici tributari ad accogliere una logica di servizio e di tutela dei diritti è ancora forte, così come è limitata la capacità dei contribuenti di conoscere e attivare effettivamente gli strumenti di protezione messi a disposizione dallo Statuto. È evidente come, nonostante gli sforzi normativi, permanga una sostanziale distanza tra il diritto "scritto" e il diritto "vissuto", una distanza che rischia di compromettere seriamente la fiducia dei cittadini nelle istituzioni tributarie. Senza una formazione obbligatoria specifica e senza meccanismi premianti legati al rispetto sostanziale dei diritti, lo Statuto rischia di rimanere un enunciato programmatico privo di reale incidenza. La formazione deve essere continua, specialistica e centrata su casi concreti, con l'obiettivo di creare una nuova "cultura dei diritti" all'interno degli enti impositori. In tale contesto, appare fondamentale anche introdurre sistemi di misurazione della qualità amministrativa basati su KPI che riflettano la tutela effettiva del contribuente. Inoltre, è essenziale considerare la centralità della comunicazione istituzionale: è urgente promuovere una alfabetizzazione fiscale diffusa, in grado di rendere i principi dello Statuto patrimonio comune di tutti i cittadini, come suggerito anche da Marongiu (2023). Non si tratta solo di garantire l'accesso all'informazione, ma di rendere i cittadini protagonisti consapevoli del rapporto tributario, stimolando una compliance volontaria che sia frutto di fiducia e non di timore. Infine, è necessario ripensare il ruolo del Garante del Contribuente in chiave moderna e proattiva. Il passaggio a un Garante Nazionale deve essere accompagnato dall'implementazione di sportelli digitali regionali, facilmente accessibili e capaci di offrire un supporto tempestivo e concreto ai cittadini, al fine di non allontanare la tutela dal territorio. Alla luce di queste considerazioni, si propone una sintesi delle principali azioni strategiche finalizzate a rendere effettivo lo Statuto dei Diritti del Contribuente e a migliorare la qualità complessiva della governance tributaria.



| Azione Strategica                                | Descrizione Operativa                                                                                                                                                                | Risultati Attesi                                                                                                        | Riferimenti                                    |
|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|
| Istituzionalizzare la cultura dei diritti        | Obbligo di formazione continua sui principi dello Statuto per dirigenti e funzionari fiscali. Valutazione della performance anche sulla base della tutela dei diritti.               | Maggiore compliance interna, riduzione delle violazioni procedurali, miglioramento della qualità del servizio pubblico. | Falsitta (2024); OECD (2023)                   |
| Statuto come KPI di qualità amministrativa       | Inserimento di indicatori specifici (tempi del contraddittorio, risposte agli interpelli, contenzioso prevenuto) nei report annuali di performance delle Agenzie fiscali.            | Aumento della trasparenza amministrativa; miglioramento della accountability pubblica; benchmarking tra enti.           | Marongiu (2023); OECD (2023)                   |
| Digitalizzazione del rapporto fisco-contribuente | Creazione di un portale unico per gestione contraddittori, interpelli, istanze di autotutela e reclami, con tracciabilità delle risposte e monitoraggio dei tempi.                   | Semplificazione procedurale; riduzione dei tempi di risposta; miglioramento della user experience dei contribuenti.     | OECD (2023)                                    |
| Valorizzazione del Garante Nazionale             | Rafforzare il ruolo del Garante come presidio attivo di tutela. Report pubblici annuali sull'impatto delle attività. Sviluppo di canali digitali di accesso diretto per i cittadini. | Aumento della fiducia istituzionale; crescita della visibilità dei diritti del contribuente; migliore accessibilità.    | De Mita (2024); Moschetti (2024)               |
| Costituzionalizzazione parziale dello Statuto    | Promuovere una riforma costituzionale o una legge rafforzata che riconosca il valore superiore dei principi cardine (contraddittorio, chiarezza normativa, irretroattività).         | Stabilizzazione definitiva dei diritti fondamentali; maggiore certezza normativa; riduzione delle deroghe legislative.  | Moschetti (2024); Corte cost. sent. n. 73/2017 |

**Tabella 2- Azioni strategiche per l'effettività dello Statuto dei Diritti del Contribuente. Elaborazione propria.**

La piena attuazione dello Statuto richiede dunque un impegno continuo, non solo di tipo legislativo, ma anche e soprattutto di tipo organizzativo e culturale. Una governance fiscale moderna non può più limitarsi ad imporre adempimenti: deve essere in grado di generare fiducia, legittimità e valore pubblico, ponendo i diritti del contribuente al centro del proprio agire. In questa ottica, il futuro dello Statuto si giocherà sulla capacità di tradurre i suoi principi in pratiche operative quotidiane, trasformando così la cultura fiscale da strumento repressivo a fattore abilitante di sviluppo sociale ed economico. Sarà necessaria una costante attività di monitoraggio e di adattamento, unita a un impegno istituzionale convinto nel radicare nella prassi quotidiana il rispetto sostanziale dei diritti del contribuente.

## BIBLIOGRAFIA

- Bassanini, F. (1997). *La riforma della pubblica amministrazione*. Bologna: Il Mulino.
- Behn, R. D. (2001). *Rethinking democratic accountability*. Brookings Institution Press.
- Bernardi, L. (1998). *La finanza pubblica italiana: sviluppi e problemi*. Bologna: Il Mulino.
- Boria, P. (2020). *Diritto tributario europeo*. Bologna: Il Mulino.
- Bovens, M. (2007). Analysing and assessing accountability: A conceptual framework. *European Law Journal*, 13(4), 447–468. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x>
- Bracciali, A. (2001). *L'azione amministrativa e il cittadino-contribuente: profili di trasparenza e di tutela*. Torino: Giappichelli.
- Buscema, S., Carpentieri, A., & Moschetti, C. (2002). *La trasparenza nel procedimento tributario*. Milano: Giuffrè.
- Canada Revenue Agency. (2020). 'Taxpayers' Ombudsperson annual report 2019–2020. <https://www.canada.ca/en/taxpayers-ombudsperson.html>
- Caputi Jambrenghi, V. (2023). *Diritto tributario e nuove forme di compliance*. Giappichelli.
- Carinci, F. (2001). *Diritto tributario: principi e sistemi*. Bologna: Zanichelli.
- Carinci, F. (2020). *Pubblica amministrazione e innovazione normativa: nuove sfide organizzative*. Napoli: Editoriale Scientifica.
- Cassese, S. (1993). *Il diritto amministrativo: storia e prospettive*. Milano: Giuffrè.
- Cicala, A. (2023). *Il diritto di interpello nel diritto tributario europeo*. Egea.
- Corte Costituzionale. (2017). *Sentenza n. 73 del 2017*.

- Corte di Cassazione, Sez. tributaria. (2021). Sentenza n. 21124 del 22 luglio 2021. <https://www.cortedicassazione.it>
- Corte di Giustizia dell'Unione Europea. (2018). Sentenza 20 marzo 2018, causa C-524/15.
- Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. (2016). Sentenza A. e B. c. Norvegia, 15 novembre 2016.
- Cosciani, C. (1992). *Economia e politica tributaria*. Torino: Giappichelli.
- Crawford, C., & Freedman, J. (2004). Small business taxation. In *Taxing small business: Developing good tax policies* (pp. 12–30). Oxford University Press.
- De Benedetto, M. (2018). *Autonomia e controllo nella pubblica amministrazione: profili evolutivi*. Milano: Giuffrè.
- De Mita, E. (2024). *Il nuovo Statuto dei diritti del contribuente. Luci e ombre della riforma del 2023*. Milano: Giuffrè.
- De Simone, L., & Stomberg, B. (2021). Do IRS audits deter corporate tax avoidance? *The Accounting Review*, 96(5), 271–299. <https://doi.org/10.2308/TAR-2019-0502>
- Della Valle, L. (2004). *Il fisco e i diritti del contribuente*. Milano: IPSOA.
- Falcone, G. (2001). Lo Statuto del Contribuente un anno dopo. *Il Fisco*, 29.
- Falsitta, G. (2008). *Manuale di diritto tributario. Parte generale*. Padova: Cedam.
- Falsitta, G. (2021). *Corso istituzionale di diritto tributario (25ª ed.)*. Padova: Cedam.
- Falsitta, G. (2024). *Diritto tributario. Profili sostanziali e procedurali*. Padova: Cedam.
- Fantozzi, A. (1996). *Diritto tributario*. Torino: Giappichelli.
- Fiorentino, F. (2021). *La governance fiscale: efficienza, trasparenza e legalità nell'amministrazione finanziaria*. Torino: Giappichelli.
- Fortunato, F. (1993). *Il diritto tributario tra riforme e nuove esigenze*. Napoli: Jovene.
- Franzoni, L. A. (2002). *La protezione dei diritti del contribuente*. Bologna: Il Mulino.
- Gallo, C. (2020). *Il sistema fiscale italiano tra efficienza e giustizia tributaria*. Milano: Egea.
- Garofoli, R. (2019). *Manuale di diritto tributario*. Roma: Neldiritto Editore.
- Giannini, M. S. (2020). *La riforma dell'amministrazione finanziaria: evoluzione e criticità*. Milano: Giuffrè Francis & Taylor.
- Giardina, E. (1998). *Le fonti del diritto tributario*. Milano: Giuffrè.
- Giovannini, E. (2016). *La cultura della compliance fiscale: strumenti e politiche*. Roma: Donzelli Editore.
- Glendi, F. (2002). *La riforma del processo tributario*. Milano: Giuffrè.
- HM Revenue & Customs. (2020). *HMRC Charter*. <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-charter>

- Inspector-General of Taxation. (2020). Annual report 2019–2020. Australian Government. <https://www.igt.gov.au>
- Internal Revenue Service. (2014). Taxpayer Bill of Rights. <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>
- La Grassa, M. (2001). Fisco e Stato di diritto: profili costituzionali e amministrativi. Milano: Giuffrè.
- Legge 27 luglio 2000, n. 212. Statuto dei diritti del contribuente. Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, Serie Generale, 177, 31 luglio 2000.
- Maresca, A. (2022). Manuale breve di diritto tributario. Milano: Giuffrè Francis Lefebvre.
- Maresca, G. (2023). La nuova giustizia tributaria: analisi della riforma Cartabia. Bologna: Zanichelli.
- Marongiu, G. (1986). Introduzione allo studio del diritto tributario. Torino: Giappichelli.
- Marongiu, G. (2000). Statuto del contribuente: genesi, principi e applicazioni. Milano: Giuffrè.
- Marongiu, G. (2007). L'amministrazione per principi nel diritto tributario. Torino: Giappichelli.
- Marongiu, G. (2023). Fiscalità e diritti: nuove sfide per lo Statuto del contribuente. Torino: Giappichelli.
- Marrella, F. (2019). Il nuovo assetto del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Padova: Cedam.
- Mastrogiovanni, F. (2001). Lo Statuto dei diritti del contribuente. Torino: Giappichelli.
- Mazzocchi, A. (2017). Le agenzie fiscali: evoluzione e prospettive future. Torino: Giappichelli.
- Miceli, V. (2000). Contributo allo studio dei diritti del contribuente. Milano: Giuffrè.
- Micossi, S. (1996). La difficile arte della riforma fiscale in Italia. Roma: Donzelli.
- Micossi, S. (2023). Fisco e impresa nella nuova governance europea. Bologna: Il Mulino.
- Moschetti, M. (2024). Costituzionalizzare i diritti del contribuente: una proposta di riforma. Rivista di diritto tributario, 1, 45–72.
- National Taxpayer Advocate. (2020). Annual report to Congress 2020. Internal Revenue Service. <https://www.taxpayeradvocate.irs.gov/reports/annual-reports-to-congress>
- OECD. (2023). Tax administration 2023: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. Paris: OECD Publishing.
- Onida, P. (1994). L'economia delle amministrazioni pubbliche. Milano: ETAS Libri.
- Osborne, S. P. (2006). The new public governance? Public Management Review, 8(3), 377–387. <https://doi.org/10.1080/14719030600853022>
- Padoa-Schioppa, T. (1995). La politica fiscale e i vincoli europei. Bologna: Il Mulino.
- Pogge, T. (2013). Tax justice: Putting global inequality on the agenda. Oxford University Press.
- Ragucci, G. (2024). La funzione preventiva dell'interpello nel sistema tributario italiano. Padova: Cedam.



- Riccaboni, A., & Demartini, C. (2019). Performance e accountability nella pubblica amministrazione tributaria. Milano: FrancoAngeli.
- Santamaria, S. (2021). Il cittadino-contribuente: nuovi paradigmi nella pubblica amministrazione tributaria. Napoli: Jovene.
- Senge, P. M. (1990). The fifth discipline: The art and practice of the learning organization. Doubleday.
- Sorrentino, F. (1994). Profili sistematici della legge sul procedimento amministrativo. Milano: Giuffrè.
- Tesauro, F. (2012). Istituzioni di diritto tributario. Parte generale. Torino: UTET.
- Tesauro, F. (2023). Lo statuto dei diritti del contribuente: vent'anni dopo. Roma: Giappichelli.
- Tremonti, G. (1991). Le tasse invisibili. Milano: Mondadori.
- Uckmar, V. (2005). Diritto tributario internazionale. Padova: Cedam.
- UK Government. (2018). Alternative dispute resolution guidance. <https://www.gov.uk/guidance/alternative-dispute-resolution-adr-for-tax-disputes>
- Vento, G. (2022). La riscossione dei tributi: scenari e prospettive dopo la riforma di Equitalia. Milano: Ipsoa.