

SCUOLA di ALTA FORMAZIONE

I QUADERNI

numero 2/2007

LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Alessandro Turchi

Commissione Contenzioso Tributario



FONDAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
DI MILANO



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
DI MILANO

Collana: **I Quaderni della Scuola di Alta Formazione**

Comitato Istituzionale:

Diana Bracco, Marcello Fontanesi, Giuseppe Grechi, Luigi Martino, Aldino Bruno Mazzarelli, Lorenzo Ornaghi, Angelo Provasoli

Comitato Scientifico:

Franco Dalla Sega, Rita Anna Di Gregorio, Felice Martinelli, Luigi Martino, Guido Marzorati, Lorenzo Pozza, Patrizia Riva, Massimo Saita

Comitato Editoriale:

Claudio Badalotti, Aldo Camagni, Ciro D'Aries, Francesca Fieconi, Cesare Gerla, Luigi Martino, Francesco Novelli, Patrizia Riva, Gian Battista Stoppani, Alessandra Tami, Dario Velo, Cesare Zafarana

Direttore Responsabile:

Patrizia Riva

Segreteria:

Elena Cattaneo - Corso Europa, 11 - 20122 Milano
Tel. 02 77731121 - Fax 02 77731173

Autorizzazione del Tribunale di Milano al n° 765 del 11 dicembre 2006

INDICE

1.	La genesi dello Statuto	pag. 3
2.	Contenuto della legge n. 212/00	» 4
3.	Profili relativi alle norme sulle leggi tributarie (artt. 1 - 4)	» 6
4.	Profili relativi a norme di diritto sostanziale o procedimentale (art. 6 - 11)	» 9
5.	Profili relativi alla tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (art. 12)	» 14
6.	Il Garante del contribuente: profili di tutela	» 17

1. La genesi dello Statuto

L'idea di realizzare una **carta dei diritti del cittadino** fu elaborata per la prima volta da **Crisafulli** al tempo dell'entrata in vigore della Costituzione, per diffondere la conoscenza dei diritti costituzionalmente garantiti e dare loro concreta attuazione in un testo avente veste formale di legge.

Venendo a tempi più recenti, si deve ricordare la **legge n. 241/90**, che comportò una rivoluzione copernicana perché riconobbe al cittadino il diritto di intervenire attivamente nella formazione del provvedimento amministrativo.

Sempre nel 1990 fu presentata dall'on. Piro una **proposta di legge su uno Statuto a difesa del contribuente**, che non ebbe seguito ma rese chiara la necessità di formalizzare i principi di tutela in un testo normativo. Esclusa la praticabilità di una legge costituzionale, si pensò ad una **legge ordinaria rafforzata** da una clausola che vietasse deroghe tacite (come quella contenuta nell'art. 1 l. n. 142/90 sul riordinamento delle autonomie locali). Si giunse poi all'elaborazione di uno **Statuto**, contenente principi fondamentali e norme sulle norme, vincolanti per lo stesso legislatore (principi di certezza ed irretroattività della legge).

Nel 1991 fu presentato un **disegno di legge** (anch'esso senza seguito) che proponeva la **Carta dei diritti del contribuente**, prevedendo il divieto di deroghe tacite alle norme tributarie, il diritto dei cittadini ad un equo trattamento fiscale, il diritto all'informazione ed alla trasparenza ed il principio di buona fede. **Per la prima volta** fu previsto un **ufficio dei garanti**, col compito di segnalare al Parlamento le disfunzioni e le carenze dell'amministrazione finanziaria.

Sempre nel 1991 un **gruppo di docenti dell'Università di Macerata** elaborò un testo contenente considerazioni per una **Carta dei diritti del contribuente**, suddiviso in cinque parti, di cui una dedicata alla **giustizia tributaria**, ove si prevedeva la creazione di un *servizio per il contenzioso amministrativo tributario* volto a garantire il riesame preventivo degli atti della finanza e l'istituzione del *gratuito patrocinio*, e si ribadiva il *potere del giudice tributario di disapplicare le sanzioni* in presenza di norme complesse o non conosciute.

Nel 1994 il **libro bianco del ministro Tremonti** auspicava che uno Statuto del contribuente si ponesse a base del rapporto tra fisco cittadini.

Nel 1996 furono presentati diversi disegni di legge, che confluirono in un testo presentato dall'on. Visco contenente **disposizioni in materia di**

Statuto dei diritti del contribuente. Il testo che **sarebbe divenuto legge nel 2000** prevedeva in sostanza le disposizioni poi recepite dalla legge n. 212/00.

Sempre nel 1996 fu pubblicata una **direttiva ministeriale** che rivelava la nuova centralità del contribuente nel rapporto col fisco, ed instaurava tale rapporto su cinque linee fondamentali: *chiarezza e trasparenza delle norme tributarie*; conoscibilità delle stesse; *conoscibilità degli atti* e divieto di aggravamento del procedimento; semplificazione delle procedure di rimborso; svolgimento delle verifiche fiscali.

Alcuni principi posti da questa direttiva sono stati **recepiti dallo Statuto**, come la *necessità del contraddittorio prima dell'iscrizione a ruolo delle imposte dichiarate* e la *possibilità di procedere a verifiche fiscali solo in presenza di effettive esigenze di indagine*.

Va poi ricordato che l'esigenza di principi generali in materia tributaria è stata confermata dalla legge delega n. 80/03, che ha previsto la codificazione.

2. Contenuto della legge n. 212/00

La **legge n. 212 del 27.7.00**, entrata in vigore l'1.8.00, contiene "*disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*", che esprimono **alcuni principi fondamentali** della materia ma non ne esauriscono la disciplina: **non si tratta quindi di un vero statuto**. La legge contiene un apprezzabile proposito di codificazione, ma **rischia di restare un castello in aria**, come il castello dei Pirenei, costruito su un sasso sospeso nel vuoto.

Le disposizioni in essa contenute si distinguono in base all'oggetto.

2.1. Norme aventi ad oggetto le leggi tributarie:

- **art. 1 (principi generali)**: natura delle **disposizioni dello Statuto**, che costituiscono **principi generali** dell'ordinamento tributario e sono **derogabili solo in modo espresso e mai da leggi speciali**; **carattere eccezionale delle norme interpretative tributarie**; obbligo di attuazione da parte degli enti pubblici territoriali;

- **art. 2 (chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie)**: necessità che le leggi tributarie **menzionino l'oggetto nel titolo** e indichino il **contenuto sintetico** delle norme eventualmente richiamate;

- **art. 3 (efficacia temporale delle norme tributarie)**: **irretroattività delle norme**

tributarie, anche se relative a tributi periodici; divieto di prevedere adempimenti che scadano nei 60 giorni successivi all'entrata in vigore della norma; **divieto di proroga dei termini** per gli accertamenti d'imposta;

- **art. 4** (*utilizzo del decreto legge in materia tributaria*): **divieto** di disporre con decreto legge **nuovi tributi**, o di applicare i tributi esistenti a **nuovi soggetti**.

2.2. Norme sul procedimento, con garanzie per i contribuenti:

- **art. 5** (*informazione del contribuente*): dovere della finanza di consentire la **completa e agevole conoscenza delle disposizioni tributarie** legislative e amministrative, anche in via elettronica, e di rendere note con tempestività le proprie **circolari e risoluzioni**;
- **art. 6** (*conoscenza degli atti e semplificazione*): dovere della finanza di garantire l'**effettiva conoscenza** e la **riservatezza** degli atti destinati al contribuente, ferme restando le disposizioni sulla notifica degli atti tributari; dovere di comunicare al contribuente i fatti che impediscono il riconoscimento di un credito e di quelli che comportano l'irrogazione di una sanzione; divieto di richiedere **documenti e informazioni già in possesso della finanza**; dovere di invitare il contribuente a rendere **chiarimenti** ed a produrre documenti, **prima di procedere all'iscrizione a ruolo delle imposte dichiarate**, a pena di nullità della stessa;
- **art. 7** (*chiarezza e motivazione degli atti*): **obbligo di motivazione** degli atti della finanza, ed **allegazione degli atti richiamati**; obbligo di indicare sul titolo esecutivo il precedente atto di imposizione o, in difetto, la motivazione della pretesa tributaria.

2.3. Norme di diritto sostanziale e procedimentale:

- **art. 8** (*tutela dell'integrità patrimoniale*): operatività della **compensazione** e dell'**accollo** del debito d'imposta senza liberazione del contribuente; dovere della finanza di **rimborso del costo delle fideiussioni** richieste dal contribuente per ottenere la sospensione della riscossione o il rimborso del tributo;
- **art. 9** (*rimessione in termini*): **rimessione in termini**, con decreto ministeriale, del contribuente che non abbia potuto adempiere agli obblighi tributari per **cause di forza maggiore**; **sospensione o differimento dei termini** previsti per l'adempimento di obblighi tributari, in presenza di **eventi eccezionali e imprevedibili**;
- **art. 10** (*tutela dell'affidamento e della buona fede; errori del contribuente*):

principio di **collaborazione e buona fede**; **inapplicabilità di sanzioni e interessi** nei casi di **affidamento** suscitato dalle stesse indicazioni della finanza; **inapplicabilità delle sanzioni** nei casi di violazioni dovute ad **obiettive condizioni di incertezza** sulla portata della norma tributaria.

2.4. Norme di vario contenuto:

- **art. 11** (*interpello del contribuente*): presupposti dell'**interpello ordinario** e forma dell'istanza; termine per la risposta; silenzio-assenso; effetti vincolanti della risposta; nullità degli atti difformi dalla risposta; eventuale risposta collettiva; coesistenza con l'interpello speciale;
- **art. 12** (*diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*): esperibilità di accessi, ispezioni e verifiche solo in presenza di **esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo**; dovere della finanza di arrecare la **minore turbativa possibile**; diritto del contribuente di essere informato delle ragioni e dell'oggetto del controllo, nonché dei suoi diritti di difesa; redazione del processo verbale di verifica; **limiti temporali** della verifica; rispetto del **principio di cooperazione**;
- **art. 13** (*garante del contribuente*): **composizione e dislocazione territoriale** dell'organo; **suoi poteri** di richiesta, impulso, raccomandazione, accesso e richiamo, in presenza di comportamenti degli uffici suscettibili di **incrinare il rapporto di fiducia** tra cittadini e finanza; dovere di **relazione periodica al ministro**;
- **art. 14** (*contribuenti non residenti*): dovere della finanza di assicurare ai contribuenti non residenti le **informazioni** relative all'applicazione delle imposte;
- **art. 15** (*codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie*): emanazione di tale codice da parte del ministro delle finanze;
- **art. 17** (*concessionari della riscossione*): applicabilità dello Statuto ai **concessionari** ed agli **organi indiretti** della finanza.

3. Profili relativi alle norme sulle leggi tributarie (artt. 1 - 4)

3.1. Con riguardo all'art. 1, va osservato che esso reintroduce nel sistema il **principio di fissità** già sancito dall'**art. 1 l. n. 4/29**. Tale principio prevede una **clausola di autorafforzamento** (un *ombrello protettivo*), in base alla quale la legge disciplina la propria resistenza passiva, cioè le condizioni della propria abrogazione: in particolare, l'art. 1 l. n. 4/29 escludeva l'abrogazio-

ne tacite delle norme contenute nella legge stessa e nel libro primo del codice penale.

Esistono comunque rilevanti **differenze** tra le discipline introdotte dalla legge del 1929 e dallo Statuto, perché:

- l'art. 1 l. n. 4/29 fu approvato in un regime di Costituzione flessibile, ov'era pacifica la possibilità di introdurre clausole di autorafforzamento, mentre l'art. 1 l. n. 212/00 interviene in un **sistema a Costituzione rigida**, dove tale possibilità è discussa e non è quindi chiara la reale portata precettiva della norma;
- l'art. 1 l. n. 4/29 ammetteva l'abrogazione espressa delle norme sanzionatorie per effetto di leggi speciali concernenti i singoli tributi, mentre l'art. 1 l. n. 212/00 ammette solo **abrogazioni espresse aventi portata generale**.

In effetti, lo Statuto è una **legge ordinaria**, pariordinata alle leggi che esso intende per certi aspetti regolare. Dal punto di vista formale, quindi, **lo Statuto non sembra idoneo a limitare i poteri del legislatore ordinario**, nemmeno quando si tratti di leggi speciali. Si è detto al proposito che **il Parlamento ha due anime**:

- un'**anima garantista**, che ha trovato espressione nello Statuto, ed
- un'**anima corporativa**, che trova espressione nelle leggi ordinarie che continuano ad essere emanate in spregio ai principi riconosciuti dallo stesso Statuto.

Comunque, la giurisprudenza di legittimità riconosce allo Statuto una valenza particolare ed una **funzione di orientamento ermeneutico**, ed afferma che i dubbi interpretativi vanno risolti in senso conforme allo Statuto, e che alcuni principi contenuti nello Statuto (conoscenza e motivazione degli atti, buona fede, affidamento) sono immanenti all'ordinamento (Cass. n. 17576/02).

L'art. 1 consente l'**adozione di norme interpretative solo in casi eccezionali e con legge ordinaria**: esso mira infatti ad impedire l'introduzione di norme innovative mascherate da interpretative (e dunque retroattive).

Il legislatore abusa di questo tipo di leggi. Ne sono esempi:

a) l'**art. 28 l. n. 449/97**, il quale ha stabilito che il **termine previsto dall'art. 36 bis d.p.r. n. 600/73** per la liquidazione delle dichiarazioni dei redditi, avendo carattere ordinatorio, **non è previsto a pena di decadenza**; alcune pronunce della **Corte di cassazione** hanno qualificato la norma come di **interpretazione autentica**, applicabile retroattivamente (Cass. n. 11235/98 e n. 9881/02); altre sentenze hanno invece attribuito **natura innovativa alla norma**, che **non mira a risolvere un'incertezza interpretativa**, ma a ribaltare un consolidato indirizzo giurisprudenziale: si è ritenuto pertanto che la norma non operi retroattivamente, e **valga soltanto a trasformare in ordinatori i termini** (nati come perentori) ancora pendenti alla data della sua entrata in vigore (Cass. n. 17507/02);

b) l'art. 21 l. n. 133/99, il quale ha dettato un'interpretazione autentica, e quindi retroattiva, dell'art. 38, 2° comma, d.lgs. n. 546/92, stabilendo che, ai fini del decorso del termine breve di impugnazione, le sentenze d'appello dovevano essere notificate presso l'ufficio distrettuale dell'Avvocatura dello Stato; la Corte costituzionale ha ritenuto che la norma fosse in realtà innovativa, avendo adottato un'interpretazione non ricompresa fra quelle già prospettate nella prassi, e non potesse quindi operare retroattivamente in violazione dell'affidamento dei contribuenti: è stata pertanto dichiarata l'incostituzionalità della norma stessa nella parte in cui disponeva per il passato (Corte cost. n. 525/00).

3.2. Per quanto attiene all'art. 2, si deve ricordare che l'ordinamento tributario pone particolari difficoltà interpretative, dovute a varie ragioni, fra cui l'iperproduzione normativa (150.000 leggi italiane a fronte delle 6.000 francesi), l'ipertrofia e l'instabilità della legge tributaria e l'omeomorfismo legislativo, ossia l'occultamento del messaggio normativo dovuto a rinvii ad altre leggi identificate solo per data e numero, od all'inserimento di norme tributarie in corpi estranei.

Proprio per eliminare, o perlomeno ridurre, questi inconvenienti è stato introdotto l'art. 2 l. n. 212/00.

3.3. Per quanto riguarda l'efficacia nel tempo delle norme tributarie, la Corte di cassazione ha statuito che l'art. 3 impedisce l'applicazione retroattiva delle norme sostanziali e di quelle che prevedono obblighi formali dalla cui violazione possano derivare sanzioni per il contribuente, ma non delle norme procedurali (come il redditometro o le norme sulle indagini bancarie), che possono interessare anche periodi d'imposta anteriori alla loro approvazione (Cass. n. 8415/02).

Fra le norme emanate in deroga esplicita a tali principi, si possono ricordare: - le deroghe al divieto di proroga dei termini per l'accertamento posto dall'art. 3, 3° comma, introdotte da norme che hanno prorogato i termini per la liquidazione e l'accertamento dell'ICI (leggi finanziarie per gli anni 2001 e seguenti) e per l'accertamento di imposte dirette, IVA ed altre imposte indirette nei confronti dei soggetti che non si avvalgono delle sanatorie introdotte dalla legge n. 289/02 (artt. 10 e 11 l. n. 289/02): in questi casi, la previsione espressa della deroga non ne giustifica l'adozione, in mancanza di interessi superiori a quelli tutelati dalla norma derogata;

- la proroga dei termini per l'iscrizione a ruolo delle imposte dichiarate negli anni 2001, 2002 e 2003, prevista dalla legge n. 212/03 e dalla legge n. 311/04.

4. Profili relativi a norme di diritto sostanziale o procedimentale (artt. 6 - 11)

4.1. La Corte di cassazione ha statuito che l'art. 6, che vieta all'ufficio di richiedere documenti già in possesso della finanza, opera anche **in fase processuale**, ed **impone all'ufficio di pronunciarsi in modo specifico sull'effettivo possesso e sul reale contenuto di documenti richiamati, ma non prodotti dal contribuente**, che affermi di non averne la disponibilità (Cass. n. 12284/01 e n. 14141/01).

4.2. La motivazione dei provvedimenti tributari è richiesta in generale dall'art. 3 l. n. 241/90 e dall'art. 7 l. n. 212/00, che richiedono l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione.

4.2.1. E' ammessa la **motivazione per relationem**, ma le due norme ora menzionate dettano discipline diverse, perché l'art. 3 l. n. 241/90 richiede semplicemente che l'atto richiamato sia *indicato e reso disponibile*, mentre l'art. 7 l. n. 212/00 richiede che esso sia *allegato*. Quest'ultima norma sancisce quindi la **necessità di un'effettiva conoscenza dell'atto richiamato** da parte del contribuente, non essendo sufficiente la mera conoscibilità, che finirebbe per ridurre il termine di impugnazione dell'atto; va però segnalato che il **d.lgs. n. 32/01** ha previsto l'obbligo di allegazione solo per gli atti non conosciuti né comunicati al contribuente, essendo altrimenti **sufficiente riprodurre il "contenuto essenziale" dell'atto richiamato**.

Un **contrasto giurisprudenziale** si è verificato in merito alla **natura innovativa dell'obbligo**, previsto in capo all'ufficio dall'art. 7, **di allegare gli atti richiamati nell'avviso di accertamento**: i giudici di legittimità hanno infatti ritenuto che tale obbligo sussistesse anche prima dell'entrata in vigore dello Statuto (Cass. n. 15234/01), per poi affermare invece che esso sarebbe stato introdotto *ex novo* da tale legge, e non riguarderebbe quindi gli avvisi di accertamento notificati antecedentemente (Cass. n. 1034/02 e n. 4989/03).

4.2.2. Come tutti gli atti emanati dagli uffici finanziari e dai concessionari, l'avviso di accertamento deve altresì indicare l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni, il responsabile del procedimento, l'organo amministrativo competente al riesame in sede di autotutela, le modalità, il termine e l'organo giurisdizionale presso il quale proporre ricorso (art. 7, 2° comma, l. n. 212/00).

I titoli esecutivi devono riferirsi espressamente agli eventuali atti di imposizione che li hanno preceduti, e devono altrimenti motivare nel merito la pretesa (art. 7, 3° comma, l. n. 212/00).

Esistono poi **specifiche norme** nelle singole leggi d'imposta:

- in materia di **imposte sui redditi**, si richiede l'indicazione dei fatti che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici (art. 42 d.p.r. n. 600/73); in sostanza, l'avviso di accertamento deve contenere una **doppia motivazione**, relativa sia ai *presupposti di applicabilità del metodo adottato*, sia alle *ragioni che giustificano il calcolo del reddito*;
- in materia di **IVA**, si richiede l'indicazione degli errori e delle false indicazioni su cui è fondata la rettifica, *con i relativi elementi probatori* (art. 56 d.p.r. n. 633/72);
- in materia di **registro**, si richiede l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato la rettifica di valore, a pena di nullità (art. 52, comma 2 *bis*, d.p.r. n. 131/86, aggiunto nel 2001).

4.2.3. Sempre con riguardo all'art. 7, è stato affermato che all'obbligo di motivazione degli atti impositivi corrisponderebbe l'**obbligo del contribuente di motivare le scelte antieconomiche compiute** (Cass. n. 1821/01): ma questo indirizzo finisce per invertire il contenuto garantistico della norma, ed impone al privato obblighi non previsti dalla legge.

L'art. 7 è stato spesso richiamato dalla giurisprudenza in materia di **tributi locali**. Si è affermato infatti -in tema di tassa sui rifiuti- che l'obbligo di motivazione riguarda tutti i provvedimenti amministrativi, e quindi anche gli atti tributari afferenti alla fase di riscossione, come la **cartella di pagamento** (Cass. n. 15638/04) ed -in tema di ICIAP- che tale obbligo può ritenersi soddisfatto solo dall'indicazione dell'insediamento produttivo, della superficie imponibile e dal settore di attività svolta (Cass. n. 14485/03).

L'art. 7 chiarisce che la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso al giudice amministrativo, quando ne ricorrono i presupposti. La norma viene generalmente interpretata come un'espressa conferma del principio secondo cui gli **atti tributari non autonomamente impugnabili** ai sensi dell'art. 19 d.lgs. n. 546/92 possono essere **direttamente impugnati avanti al giudice amministrativo** (e, deve aggiungersi, anche al giudice tributario) se ledono posizioni giuridiche soggettive tutelate dall'ordinamento.

4.3. Quanto alla **compensazione**, va segnalato che, ad oggi, non risultano ancora adottati i regolamenti previsti dall'art. 8 per la concreta applica-

zione dell'istituto, che resta di fatto inattuato a causa del ritardo del Governo. I regolamenti avrebbero dovuto essere adottati entro l'1.2.01: ed, in loro mancanza, è parso che l'obbligazione tributaria non potesse estinguersi per compensazione, al di fuori delle ipotesi già disciplinate dalla legge (ed, in particolare, dall'art. 17 d.lgs. n. 241/97). In questo senso ha concluso anche Cass. n. 14588/01.

Parte della dottrina ritiene però che l'inerzia del Governo non debba pregiudicare i contribuenti, i quali potrebbero comunque chiedere al giudice di operare la compensazione in tutte le ipotesi contemplate dall'art. 8 (e non soltanto nelle ipotesi già prima individuate dalla legge).

Si fa l'esempio del contribuente che, dopo aver ottenuto **formale riconoscimento di un credito d'imposta** di 10.000 euro per IRPEF 2002, riceva una **cartella di pagamento** di 5.000 euro per IRPEF 2003: il contribuente potrebbe impugnare la cartella non per vizi dell'atto, ma solo per **chiedere al giudice di dichiarare estinta l'obbligazione per compensazione**.

4.4. Per quanto riguarda l'art. 10, bisogna distinguere diverse fattispecie.

4.4.1. Il **principio di collaborazione e di buona fede** sancito dall'art. 10, comma 1, rappresenta, in materia tributaria, una novità degli ultimi quindici anni. In precedenza, infatti, il rapporto tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente era stato caratterizzato da antagonismo, come emerge del resto dalla legge n. 241/90, che esclude l'applicazione al procedimento tributario del diritto di partecipazione, proprio del diritto amministrativo.

Nel 1992 fu espressamente regolato l'istituto dell'autotutela (art. 68 d.p.r. n. 287/92, poi abrogato nel 2001), e ciò contribuì a mutare l'atteggiamento dei funzionari degli uffici, sino ad allora restii ad annullare gli atti divenuti definiti, seppur viziati in modo palese, in nome del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Nel 1997 fu introdotto l'accertamento con adesione, che dimostra come il rapporto tra l'amministrazione ed il contribuente sia concepito in termini in parte diversi (senz'altro più collaborativi) rispetto al passato, pur mantenendo il proprio carattere autoritativo.

Il principio sancito dall'art. 10, comma 1, ha trovato varie applicazioni giurisprudenziali, tra cui si possono segnalare:

- la **retrattabilità della dichiarazione** viziata da errori di fatto o di diritto commessi dal contribuente (Cass. n. 8792/02 e n. 15063/02);
- l'impossibilità di tassare come reddito fondiario il canone di locazione non

percepito a causa della morosità del conduttore (Cass. n. 6911/03);

- l'onere, per l'amministrazione finanziaria, di dimostrare la tempestività della consegna del ruolo al concessionario (Cass. n. 7439/03).

Inoltre, in base a quanto affermato dalla Corte di cassazione:

- il principio di buona fede ha **valenza sostanziale e non processuale**: pertanto, non può essere invocato per far dichiarare l'ammissibilità del ricorso per cassazione irrualmente notificato all'ufficio periferico dell'Agenzia fiscale, sulla base di erronee indicazioni contenute in circolari amministrative (Cass. n. 13672/04);

- qualora, nel corso dell'udienza di trattazione, il funzionario dell'ufficio finanziario **dichiari di rinunciare all'appello**, pur in assenza di specifica delega, la dichiarazione è efficace se accettata dal contribuente, in forza del rilievo esterno dell'attività svolta dal funzionario e del principio di buona fede sancito dallo Statuto (Cass. n. 5270/04);

- il principio di collaborazione e buona fede comporta che la presentazione di un'**istanza di rimborso ad un ufficio incompetente** (purché appartenente alla stessa amministrazione) impedisce la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso, anche se risulta inidonea a determinare il silenzio-rifiuto (Cass. n. 14212/04).

4.4.2. Anche sul principio dell'**affidamento**, posto dall'art. 10, comma 2, la Corte di cassazione è intervenuta in diverse occasioni dopo l'entrata in vigore dello Statuto. E' sorto, come noto, un contrasto in merito alla doverosità o meno dell'imposta che il contribuente non abbia versato confidando nell'interpretazione della norma fornita dall'amministrazione; la Corte ha affermato:

- in un primo tempo, che il **revirement interpretativo** della finanza comporta l'inapplicabilità delle sanzioni, ma **non elimina il debito d'imposta**, in linea con la lettera dell'art. 10, 2° comma (Cass. n. 2133/02);

- in un secondo momento, che il **revirement interpretativo** della finanza **comporta anche la non doverosità dell'imposta**, perché l'affidamento opera come limite all'esercizio del potere impositivo (Cass. n. 17576/02); questo orientamento è condiviso da una parte della dottrina, ma criticato da altri perché contrastante con il principio di legalità.

4.4.3. Con riguardo all'art. 10, comma 3, è opportuno segnalare la recente disposizione con cui è stato sancito che "in ogni caso, non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria" (art. 1 d.l. n. 106/05). Il legislatore, violan-

do lo Statuto, ha inteso evitare la disapplicazione delle sanzioni irrogate in materia di IRAP, in previsione della pronuncia della Corte di Giustizia sulla compatibilità dell'imposta con il sistema comunitario.

4.5. Per quanto riguarda l'**interpello** disciplinato dall'art. 11, va segnalato innanzitutto che, con lo Statuto del contribuente, l'interpello diventa un istituto generale, caratterizzato dal fatto che ciascun contribuente può inoltrare per iscritto alla finanza **istanze circostanziate e specifiche** concernenti **casi concreti e personali**, in presenza di **obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione** di norme tributarie. **Non c'è incertezza** se la finanza si è già espressa sulla questione con note o circolari; in caso contrario **c'è incertezza**, anche se la circolare n. 50/E del 2001 ravvisa incertezza solo quando, in mancanza di precedenti orientamenti amministrativi, la norma possa ritenersi equivoca (in tal modo, però, si crea confusione, perché non si sa come stabilire la natura equivoca o meno della norma).

L'interpello concorre ad attuare la funzione di accertamento tributario, perché dà stabilità al rapporto d'imposta, e lo fa in modo peculiare, perché previene il comportamento del contribuente, e dunque la rettifica della dichiarazione. Esso incide sulla qualificazione giuridica della fattispecie, che il contribuente non è più tenuto ad effettuare unilateralmente, potendosi appunto avvalere anche dell'intervento del fisco.

La procedura è regolata dal d.m. n. 209 del 26.4.01.

4.5.1. L'**istanza** dev'essere presentata **in via preventiva** dal **contribuente** o da **soggetti obbligati ad adempimenti fiscali** per conto del primo. Sono pertanto legittimati i *sostituti*, i *coobbligati solidali* paritari e dipendenti ed i *non residenti* che intendono applicare la normativa italiana.

Essa deve contenere a pena di inammissibilità i dati del contribuente, la descrizione dettagliata del caso concreto, l'indicazione del domicilio e la sottoscrizione; ed, inoltre, l'indicazione del comportamento e della soluzione interpretativa che il richiedente intende assumere, oltre all'allegazione di copia dei documenti rilevanti.

Se mancano queste indicazioni c'è **interpello anomalo**, ed il silenzio-assenso ha effetti più limitati perché comporta la **sola disapplicazione delle sanzioni** ai sensi dell'art. 11, 3° comma, l. n. 212/00 e dell'art. 5, 4° comma, d.m. n. 209/01.

La **risposta** dell'ufficio deve essere resa, anche in via telematica, **entro 120 giorni** dalla ricezione dell'istanza, pena la formazione del silenzio-assenso.

Se **mancano documenti**, la direzione regionale può chiederne l'allegazione **una sola volta nei 120 giorni**, e la richiesta interrompe il termine per la rispo-

sta, che inizia nuovamente a decorrere dalla ricezione dei documenti.

Se l'istanza è presentata da un numero elevato di contribuenti o interessa questioni comuni, la direzione regionale può dare **risposta collettiva** tramite circolare o risoluzione

4.5.2. La risposta **vincola l'ufficio** limitatamente al caso concreto ed al singolo contribuente; i provvedimenti impositivi o sanzionatori con essa contrastanti sono nulli. Il vincolo sussiste però **solo se il contribuente realizza la fattispecie prospettata**: se l'ufficio cambia orientamento con una circolare comunicata al contribuente prima che questi realizzi la fattispecie, non sussiste più l'esigenza di tutela dell'affidamento, e l'eventuale avviso di accertamento successivamente emesso è legittimo (cfr. infatti l'art. 5, comma 3, d.m. n. 209/01). Nessun vincolo sorge invece per il contribuente, che è libero di discostarsi dall'interpretazione fornita, per difendersi eventualmente in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento.

4.5.3. La risposta negativa **non è un atto impugnabile avanti al giudice tributario**, perché non rientra nell'elenco di cui all'art. 19 d.lgs. n. 546/92 e perché non ha effetti impositivi o preclusivi. Il contribuente potrà impugnare il successivo eventuale avviso di accertamento.

E' invece **impugnabile avanti al giudice amministrativo** la risposta che dichiara inammissibile l'istanza, ove ciò comporti per l'ufficio la violazione del dovere di pronunciarsi in merito alla qualificazione giuridica della fattispecie.

Nel caso in cui, in merito ad una stessa fattispecie, più contribuenti ottengano **risposte diverse fra loro**, la risposta positiva giova soltanto al diretto interessato, ma il contribuente che ha ottenuto risposta negativa può ottenere la disapplicazione delle sanzioni, trattandosi di obiettive condizioni di incertezza ai sensi dell'art. 10, comma 3, dello Statuto.

5. Profili relativi alla tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (art. 12)

5.1. L'art. 12 contiene disposizioni che costituiscono anch'esse **principi generali dell'ordinamento tributario**, da osservare nello svolgimento dell'attività istruttoria da parte degli organi verificatori. Esse tutelano sia il contribuente che subisca accessi, ispezioni o verifiche, sia il terzo proprietario dei luoghi in cui si svolga l'indagine.

La norma parla di diritti e di garanzie. Si può ritenere che:

- esista un **diritto** quando il soggetto sottoposto a verifica è titolare di un potere (commi 2, 3, 6 e 7);
- esista una **garanzia** quando i poteri riconosciuti ai soggetti verificatori subiscono restrizioni (commi 1, 4 e 5).

La violazione di un diritto o di una garanzia può riflettersi sull'avviso di accertamento e determinarne l'illegittimità derivata, che può essere fatta valere in giudizio (come ad esempio nel caso dell'art. 12, comma 7).

5.2. Tra i diritti riconosciuti al contribuente dall'art. 12, vanno segnalati:

- a) il **diritto di ottenere informazioni** (comma 2), relative ad esempio all'oggetto ed alle ragioni della verifica (dalle quali deve emergere la necessità della verifica stessa ai fini istruttori, e dunque il suo carattere eccezionale e residuale), alla facoltà di ottenere assistenza tecnica in sede giurisdizionale, all'esistenza di diritti ed obblighi previsti dalla legge in occasione delle verifiche; tali informazioni devono essere fornite all'inizio della verifica;
- b) il **diritto di chiedere che l'esame dei documenti** rinvenuti venga **effettuato nell'ufficio dei verificatori o nello studio del professionista** delegato alla difesa (comma 3);
- c) il **diritto di rivolgersi anche al garante**, qualora siano violate norme dettate in tema di verifica (comma 6): tali norme possono essere contenute nello Statuto o in diverse disposizioni, ed il contribuente è comunque libero -in alternativa od in concorso con l'istanza al garante- di chiedere tutela in sede giurisdizionale;
- d) il **diritto di comunicare osservazioni e richieste entro sessanta giorni** dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni (comma 7): si tratta di una particolare forma di **contraddittorio in fase istruttoria**, che si affianca a quelle previste in materia di accertamento con adesione e di procedimento sanzionatorio; il processo verbale *de quo* coincide di solito con il processo verbale di constatazione, ma può anche rappresentare un atto autonomo, laddove nel corso della verifica siano redatti più processi verbali di constatazione; fino alla scadenza del termine dei sessanta giorni, **l'ufficio non può emettere avviso di accertamento** (né atto di contestazione ex art. 16, comma 2, d.lgs. n. 472/97), perché opera una forma di paralisi (temporanea) del relativo potere, simile a quella (definitiva) prevista in materia di registro dall'art. 52, comma 4, d.p.r. n. 131/86 per i casi in cui il valore dichiarato non sia inferiore a quello catastale: in entrambi i casi, l'avviso di accertamento eventualmente emesso è illegittimo per carenza di potere (anche se, con riguardo alla fattispecie regolata dall'art. 12, comma 7, la giurisprudenza di merito è oscillante); l'unica deroga alla paralisi è data dalle **ipotesi di particolare o**

motivata urgenza, cioè -in sostanza- ai casi in cui il termine di decadenza del potere impositivo scada prima dei sessanta giorni.

5.3. Tra le garanzie riconosciute al contribuente dall'art. 12, vanno segnalate:

a) garanzie relative alla **verifica nei locali destinati all'esercizio dell'impresa o della professione** (comma 1); può ritenersi che tali garanzie sussistano anche se la verifica sia svolta in **locali destinati anche ad abitazione**, mentre per le abitazioni operano le diverse garanzie previste dall'art. 52, comma 2, d.p.r. n. 633/72 (autorizzazione giudiziaria solo in presenza di gravi indizi di violazione); la verifica dev'essere giustificata da **esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo**, cioè da esigenze reali ed ineludibili, sicché è illegittima, ad esempio, la verifica nei locali limitata all'esame delle scritture contabili obbligatorie (che avrebbe potuto essere eseguito anche altrove); la verifica dev'essere svolta **durante l'orario ordinario** di esercizio dell'attività del contribuente, che può non coincidere con quello dell'attività dei verificatori; essa -salvi casi eccezionali ed urgenti- deve arrecare il **minor intralcio possibile** (ad esempio, in certi casi i verificatori dovrebbero presentarsi in borghese e non in divisa, oppure in numero molto limitato);

b) dovere dei verificatori di **dare atto nei processi verbali** relativi alle operazioni di verifica **delle osservazioni e dei rilievi** del contribuente (comma 4); i processi verbali *de quibus* sono quelli redatti giornalmente al termine delle operazioni; non devono essere riportate le semplici richieste, mentre i rilievi critici vanno riportati in modo integrale, o comunque idoneo ad esprimere compiutamente il pensiero del contribuente;

c) **durata della permanenza dei verificatori** presso la sede del contribuente, **non superiore a trenta giorni lavorativi**, prorogabili per altri trenta giorni in casi di particolare complessità dell'indagine (comma 5); **la permanenza non coincide con la verifica** nel suo complesso, che può durare più a lungo; la sede comprende sia i locali professionali che l'abitazione; i **trenta giorni lavorativi** si calcolano in base al calendario civile (anche il sabato è lavorativo) e devono essere **consecutivi**, perché altrimenti la permanenza potrebbe durare a tempo indefinito, ed il contribuente non saprebbe come individuarne il momento conclusivo; essi **si calcolano autonomamente per ogni verifica**, così come autorizzata dal capo dell'ufficio (che potrebbe, ad esempio, autorizzare una verifica per ciascun periodo d'imposta); la **proroga** della permanenza dev'essere **autorizzata con autonomo provvedimento** motivato del capo dell'ufficio, **prima della scadenza del termine originario** di trenta giorni, in modo tale che

non vi sia soluzione di continuità fra il primo ed il secondo periodo di permanenza; dopo la conclusione della verifica, i funzionari tributari possono tornare nei locali del contribuente nelle sole due ipotesi previste dal secondo periodo del comma 5.

5.4. Qualora gli agenti verificatori non rispettino i diritti o le garanzie di cui ora si è detto, il contribuente dispone di una **tutela giurisdizionale** incentrata sulle situazioni soggettive che vengono lese.

La lesione riguarda il più delle volte **interessi legittimi**, perché l'art. 12 persegue in via primaria non interessi privati, ma l'interesse pubblico al corretto adempimento della normativa tributaria: così accade nelle fattispecie regolate dai commi 1 - 5. La tutela, esperibile avanti al **giudice amministrativo**, consiste nell'**annullamento dell'atto illegittimo** ed, eventualmente, nella condanna dell'amministrazione al **risarcimento del danno** subito dal contribuente; possono richiamarsi al riguardo l'art. 7, comma 4, dello Statuto e l'art. 7 l. n. 205/00, che riconosce oggi anche la tutela risarcitoria degli interessi legittimi. Può darsi però anche tutela avanti al **giudice tributario**, nei casi in cui il vizio dell'attività di verifica si rifletta direttamente sull'atto impositivo: così accade nelle fattispecie di cui ai commi 5 e 7, essendo illegittimo l'avviso di accertamento basato su prove raccolte durante una permanenza troppo lunga od emesso prima del decorso dei sessanta giorni previsti dalla legge.

La fattispecie regolata dal comma 5 può quindi dar luogo a due forme di tutela, anche in concorso fra loro, ove risultino lese differenti posizioni soggettive.

6. Il Garante del contribuente: profili di tutela

L'art. 13 dello Statuto riconosce vari compiti al Garante, nella prospettiva di una migliore collaborazione tra gli enti impositori ed il contribuente. In particolare, il comma 6 prevede l'intervento del Garante in caso di disfunzioni, scorrettezze od irregolarità nell'attività degli uffici.

La dottrina, richiamando la **distinzione tra illegittimità ed irregolarità dell'attività amministrativa**, ha rilevato come l'intervento del Garante sia polarizzato sul secondo profilo, e quindi su situazioni caratterizzate da patologie meno gravi di quelle che consentono l'impugnazione giurisdizionale, ed il conseguente annullamento, degli atti tributari. Il Garante può intervenire in **casi in cui l'atto non risulta annullabile perché non è illegittimo**, pur presentando irregolarità di vario tipo: pertanto, la tutela offerta dal Garante si aggiunge, senza

sovrapporsi, a quella fornita dal giudice amministrativo generale o speciale.

Tra le irregolarità che possono essere denunciate avanti al Garante si collocano i **comportamenti discrezionali adottati in maniera irragionevole od inopportuna**, come ad esempio la scelta di privilegiare determinati metodi di controllo a scapito di altri più efficienti e meno gravosi per il contribuente. Dove l'attività è vincolata, può esservi violazione di legge (illegittimità) ed annullamento giurisdizionale del provvedimento emanato; dove l'attività è discrezionale, può esservi irregolarità e richiesta di intervento al Garante.

Un limitato intervento del Garante può essere prospettato anche in presenza di **atti illegittimi**, qualora si tratti di **atti istruttori non impugnabili avanti al giudice tributario**. In tali casi, il contribuente potrebbe non solo adire il giudice amministrativo per chiedere l'annullamento dell'atto istruttorio, ma anche rivolgersi al Garante perché solleciti l'ufficio a provvedere.

finito di stampare
nel mese di gennaio 2007

3LB Printing&Design
Osnago (Lc)

NUMERI PUBBLICATI

■ n° 1 / 2007 L'Amministrazione nelle S.r.l. - *Simone Allodi*

