



ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI
Sezione di Taranto

CORSO IN WORKSHOP

DIRITTO E CONTENZIOSO
TRIBUTARIO

MATERIALE DIDATTICO

Predisposto dal Prof. Antonio Uricchio

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

SOMMARIO : 1) Dai tentativi di codificazione all'emanazione di un atto normativo (Statuto del contribuente) recante i principi generali dell'ordinamento tributario; 2) La natura dello Statuto del contribuente ed il principio di fissità sancito dall'art. 1, primo comma; 3) Rapporto tra Statuto del contribuente e fonti normative delle Regioni e degli enti territoriali; 4) Le disposizioni dello Statuto riguardanti l'esercizio della funzione legislativa; 5) L'attività di informazione del contribuente, la consulenza giuridica delle Amministrazioni finanziarie e locali; 6) L'interpello ordinario; 7) L'obbligo della motivazione; 8) La compensazione dei crediti tributari 9) Il rapporto tra contribuente ed amministrazione finanziaria: Principio di collaborazione e buona fede. I diritti del contribuente nella verifica fiscale 10) Il Garante del contribuente

1) Dai tentativi di codificazione all'emanazione di un atto normativo (Statuto del contribuente) recante i principi generali dell'ordinamento tributario

Lo Statuto del Contribuente risponde all'esigenza avvertita anche prima dell'approvazione delle Costituzioni repubblicane, di giungere a una codificazione o quanto meno alla definizione dei principi generali dell'ordinamento tributario.

Inizialmente l'aspirazione alla "certezza" del diritto è stata assecondata da una costante espansione della produzione legislativa¹, resa ancora più accentuata dalla convinzione che solo una maggiore articolazione del quadro normativo avrebbe potuto scongiurare il pericolo di costose e defatiganti controversie tra contribuenti e amministrazione finanziaria². Non può tacersi, comunque, che proprio l'eccessiva frammentazione della legislazione tributaria, lungi dall'assicurare l'auspicata certezza nell'imposizione³, ha fatto esplodere le incongruenze e le incoerenze del metodo casistico, sollecitando il recupero di quello della legislazione per principi e determinando così l'adozione con legge ordinaria di uno Statuto dei diritti del contribuente, recante i principi fondamentali dell'ordinamento tributario⁴.

2) La natura dello Statuto del contribuente ed il principio di fissità sancito dall'art. 1, primo comma

Alle luce di tale disposizione contenuta nell'art. 1, primo comma, l. 212/00, ci si chiede quale sia la posizione che lo Statuto occupa nella gerarchia delle fonti⁵ ed in particolare se esso sia: a) una legge di rango costituzionale o paracostituzionale⁶; b) una legge rinforzata c) una legge ordinaria precettiva; d) una legge ordinaria programmatica.

¹ Il fenomeno è ampiamente analizzato da S. Cipollina, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, 1992, con ampi richiami alla letteratura nordamericana ove è stata coniata l'espressione "statutorification" (Gilmore, Calabresi) e europea (Lopez de Onate). Si veda anche L. Antonimi, *Vicende del diritto tributario tra inflazione e "crepuscolo" della legge* in *Jus*, 1993, pag. 131.

² Così la relazione ministeriale al Testo unico n. 917 del 1986, ove viene avvertito che si è ritenuto di avere "di mira soprattutto l'esigenza di certezza del diritto.

³ Cfr. A. Berliri, *Sulle cause della incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile a una determinata fattispecie* in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, pag. 3; F. Bosello, *La certezza del diritto nei rapporti tributari*. in *Quaderni del corso di perfezionamento in diritto tributario*, Bologna, 1988.

⁴ Mastroiacovo, Valenza ed efficacia delle disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, 2 e ss. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, 1 e ss.

⁵ Lombardi, *Statuto dei diritti del contribuente e teoria delle fonti*, Riv. Dir. trib., 2005, I, 165, Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, Dir e Prat. Trib., 2005, I, 1007; Mastroiacovo, Valenza ed efficacia delle disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, 7

⁶ G. Marongiu, *Statuto del contribuente: primo consuntivo ad un anno dall'entrata in vigore*, in *Corr. trib.*, 2001, pag. 2069, secondo cui delle norme dello Statuto possono avere dignità costituzionale "solo quelle contenute negli artt. 1, 3 e 4 (neppure quelle dell'art. 2)". Secondo l'Autore, due sarebbero state le strade possibili, entrambe rovinose: "rinunciare a tutte le norme successive all'art. 4 o scrivere due Statuti, uno con dignità di

Procedendo con ordine, occorre evidenziare che la legge 212 del 2000 è stata approvata dal Parlamento secondo il procedimento ordinario per la formazione delle leggi: ne consegue che essa, nonostante il richiamo ad alcune disposizioni costituzionali e il tenore dei principi che contiene, non assurge al rango costituzionale.

Ne consegue che una legge contrastante con le norme dello Statuto è costituzionalmente illegittima solo se, oltre alle norme dello Statuto, viola anche le norme della costituzione.

Esclusa la natura di legge costituzionale dello Statuto, va anche negata quella di legge “rinforzata”⁷; è noto, infatti, che una legge può definirsi “rinforzata” quando trae maggiore forza, oltre che dal contenuto delle disposizioni che reca, da un *quid pluris*, rappresentato dalla peculiarità del procedimento di approvazione all’interno del quale si inseriscono ulteriori fasi rispetto a quello ordinario⁸.

Né a diverse conclusioni può giungersi per la previsione dei principi di fissità e della deroga espressa⁹, posti dall’art. 1, cit., i quali, sebbene tendenti ad inibire future deviazioni dalle prescrizioni dello Statuto, non costituiscono un vincolo tale da determinare l’illegittimità di qualunque disposizione successiva che si rivelasse con esse incompatibile¹⁰.

Allo stesso tempo, non può nemmeno condividersi l’idea che le norme dello Statuto abbiano natura meramente programmatica, esprimendo indicazioni non cogenti; così facendo si finisce per disconoscere la giuridicità delle prescrizioni contenute nello Statuto.

Più articolata è la posizione della parte della dottrina che tende a distinguere il valore delle norme dello Statuto a seconda del destinatario¹¹: le norme rivolte al legislatore¹² assolverebbero alla

legge costituzionale e uno, minore, approvato con legge ordinaria”. Si veda anche F. D’Avala Valva, *Dall’ombudsman al garante del contribuente: studio di un percorso normativo* in *Riv.dir.trib.*, 2000, pag. 1045.

⁷ Tale soluzione è auspicata da L. Antonini, *Intorno alle “metanorme” dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, 639, secondo cui la soluzione della legge rinforzata “potrebbe ridare vigore al tentativo di riportare nell’alveo della Costituzione l’ordinamento tributario italiano, garantendo quella stabilità che è necessaria per permettere alla giurisprudenza e alla dottrina lo sforzo di costruire una nuova razionalità impositiva contra Mastroiacovo, Valenza ed efficacia delle disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente”, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, 10, secondo cui l’autoqualificazione del 1° comma dell’art. 1 dello Statuto implica un rafforzamento non già sul piano dell’efficacia delle norme, che restano norme di legge ordinaria, ma sul piano della valenza interpretativa

⁸ Si vedano, per tutti, P. Giocoli Nacci, *Leggi rinforzate o solo procedimento legislativo rinforzato?*, negli scritti degli allievi offerti a A. Tesaro, Napoli, 1968, I, pag. 431; G. Quadri, *Un presunto caso di legge atipica: la legge che regola i rapporti tra lo Stato e le confessioni religiose diverse dalla cattolica*, *ibidem*, vol. II, pag. 555 e seg.; V. Bachelet, *Leggi o superleggi di incentivazione?*, in *Giur.cost.* 1965, pag. 587, seg. Su un piano più generale, cfr. C. Esposito, *La validità delle leggi*, Milano, 1964.

⁹ Così F. Tesaro, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2002, pag. 20, secondo cui “vi sono nello Statuto del contribuente disposizioni di legge rinforzate in quanto non possono essere derogate o modificate in modo tacito.

¹⁰ La questione si è peraltro posta in passato con riferimento all’art. 1, secondo comma, della legge n. 4 del 1929 che recava la regola della fissità per effetto del quale le disposizioni ivi previste “non possono essere abrogate o modificate da leggi posteriori concernenti i singoli tributi, se non per dichiarazione espressa dal legislatore con specifico riferimento alle singole disposizioni abrogate o modificate. In ordine alle conseguenze dell’inosservanza di tale regola, si è espressa la Corte Costituzionale con la sentenza 18 luglio 1989, n. 416, ne *Il fisco*, 1989, pag. 6156, secondo cui il principio di fissità in materia sanzionatoria penale tributaria non è vincolante per il legislatore. Sul principio di fissità nella legge n. 4 del 1929, cfr. A. Dus, *Teoria generale dell’illecito fiscale*, Milano, 1957, pag. 60.

¹¹ Secondo G. Tinelli, *I principi generali*, pag. 9, occorre distinguere tre destinatari in senso lato delle norme dello Statuto; il legislatore, l’interprete e l’Amministrazione. Secondo l’Autore le norme che si rivolgono al legislatore esprimono direttive cogenti sotto alcuni aspetti, non cogenti secondo altri; le norme che si dirigono all’interprete hanno una funzione ricostruttiva della portata delle disposizioni già presenti nell’ambito dell’ordinamento; quelle dirette all’Amministrazione “hanno una funzione di individuazione di situazione doverose e correlativamente di posizioni giuridicamente tutelate, collegate al modo di esercizio dell’attività della Pubblica Amministrazione.

¹² Su tale disposizioni, altrimenti dette “metanorme” cfr., ampiamente, L. Antonini, *Intorno alle “metanorme” dello Statuto*, pag. 619. Si veda, inoltre, G. Zagrebelsky, *Le fonti del diritto*, Bologna, 1988, pag. 3, seg il quale distingue le norme sulla produzione del diritto, destinate “a organizzare il sistema delle fonti”, da quelle di produzione del diritto.

funzione meramente direttiva ed orientativa della futura normazione¹³; quelle rivolte all'Amministrazione o alla magistratura tributaria avrebbero un valore precettivo¹⁴.

Tale tesi appare condivisibile solo in parte, non potendosi in alcun modo accettare l'idea della non vincolatività delle disposizioni contenute nella prima parte dello Statuto e rivolte al legislatore¹⁵.

Fatta eccezione di alcune disposizioni, la cui applicazione è subordinata all'adozione di norme di coordinamento e attuative, tutte le norme dello Statuto appaiono sicuramente vincolanti, qualunque destinatario abbiano, sia perché operano come "principi generali dell'ordinamento tributario" sia per effetto della regola della fissità; si ritiene che il mancato rispetto delle clausole della deroga o modificazione espressa e con legge ordinaria, oltre a rilevare sul piano interpretativo¹⁶, produca conseguenze sul piano dell'efficacia degli atti legislativi adottati¹⁷.

In sostanza una norma successiva contrastante con le disposizioni dello Statuto, che non sia anche contrastante con la Costituzione, non è in grado di determinare né l'abrogazione né la deroga della disposizione con essa incompatibile contenuta nello Statuto, finché non venga derogato o abrogato, in modo espresso o tacito, il principio di fissità contenuto nell'art. 1, comma 1, dello Statuto medesimo¹⁸. La norma successiva incompatibile deve pertanto essere interpretata in senso conforme allo Statuto e, ove ciò non fosse possibile, potrà trovare applicazione solo nella parte in cui sia ad esso conforme¹⁹.

¹³ Per G. Malagù *Lo Statuto del contribuente*, cit. le norme rivolte al legislatore costituirebbero più che altro "norme di indirizzo", la cui attuazione è rimessa alla sensibilità degli organi preposti all'esercizio della funzione legislativa, quelle destinate all'Amministrazione finanziaria, agli Enti locali e al contribuente avrebbero carattere vincolante, generando obblighi, poteri, diritti e facoltà.

¹⁴ Mastroiacovo, Valenza ed efficacia delle disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, 5, secondo cui le norme dello statuto vanno suddivise in due blocchi il primo relativo a norme sulla produzione normativa e il secondo relativo ai rapporti tra fisco e contribuente. Mentre la mancata ottemperanza da parte del legislatore di un principio sulla produzione normativa non potrà essere sindacata se non in un giudizio che tenga conto delle ragioni di opportunità della scelta operata, mai risolvendosi, il comportamento posto in essere, in una violazione di legge direttamente sanzionabile, il mancato rispetto da parte dell'interprete del diritto di un principio sostantivo sancito nello statuto implica un vizio di legittimità dell'atto o dell'attività posti in essere, rilevabile dallo stesso giudice di merito.

¹⁵ in questo senso si veda, G. Marongiu, *Statuto del contribuente*, cit., pag. 2072. A conforto della conclusione raggiunta, si può ancora richiamare il pensiero di G. Zagrebelsky, *Le fonti del diritto*, cit., per il quale le norme sulla produzione hanno lo stesso rango di quelle di produzione.

¹⁶ Così Corte Costituzionale sent. n. 111 del 1997, secondo cui la violazione del vincolo posto dalla legge n. 142 del 1990 in tema di autonomie locali, più che dare luogo a questioni di costituzionalità, "vale quale criterio interpretativo per i futuri interventi legislativi in materia, nel senso che i principi della legge n. 142 restano operanti di fronte ad ogni altra legge che non ne disponga *ex professo* la deroga o l'abrogazione". Di recente C.Cost. ord. 6.7.2004 n. 216 ha espressamente escluso che i principi dello Statuto abbiano natura di norme interposte, qualificandole invece come criteri di interpretazione adeguatrice. Pertanto le disposizioni della legge 212/00 non sono parametri idonei a fondare il giudizio di legittimità costituzionale, dovendo invece ritenere che il giudice a quo possa eventualmente fare diretta applicazione della citata legge, valutando la possibilità di un'interpretazione adeguatrice della norma censurata in senso conforme ai principi evocati.

¹⁷ Così P. Carnevale, *Il caso delle leggi contenenti clausole di "sola abrogazione espressa"*, cit. pag. 87.

¹⁸ Richiamando il pensiero espresso da V. Crisafulli, *Lezioni di diritto costituzionale. L'ordinamento costituzionale italiano. Le fonti normative*, vol. II, Padova, 1993 (VI ediz. aggiornata da F. Crisafulli), si può ritenere che la legge ordinaria può liberamente modificare le regole riguardanti la produzione delle norme, "ma nessuna legge può trasgredirle in un singolo caso, poiché altro è mutare il diritto vigente nelle forme da questo prescritte, altro è non ottemperare a quanto esso prevede"

¹⁹ In senso conforme la stessa giurisprudenza di legittimità, a partire dalla sentenza n.17576 del 2002 secondo cui: "l'interpretazione conforme a Statuto si risolve nell'interpretazione conforme alle norme costituzionali richiamate" Mastroiacovo, Valenza ed efficacia delle disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, 4 e ss. secondo cui la valutazione della conformità o meno ai principi generali sanciti dallo statuto deve costituire un'inderogabile passaggio dell'iter logico argomentativi dell'interprete e, in ultima istanza, del giudice. Si corrobora così la base argomentativa su cui si fonda quel filone giurisprudenziale che, per la soluzione di questioni specifiche e disparate inerenti alla corretta interpretazione delle disposizioni tributarie fa leva proprio sull'applicazione dei principi desumibili dallo Statuto dei diritti del contribuente, attribuendo dunque ad essi una rilevanza sostanziale nelle valutazioni interpretative da compiere nel caso concreto. Si rinvia alle sentenze Cass. 22.12.2000, n. 16097, in boll.trib., 2001, 34; Cass. 30.3.2001, n. 4760, in Foro it., 2001, I, 1853; cass. 27.8.2001, n.11274, in Boll.Trib., 2001, 1509

3) Rapporto tra Statuto del contribuente e fonti normative delle Regioni e degli enti territoriali

L'art. 1, l. 212, cit., ai commi terzo e quarto, stabilisce che le regioni a statuto ordinario, le regioni a statuto speciale e gli enti locali provvedono, rispettivamente, a regolare le materie disciplinate dalla presente legge e ad adeguare i propri statuti e atti normativi ai principi ivi espressi²⁰.

Alla luce della nuova disciplina degli artt. 117 e 119 della Costituzione, le Regioni, nell'esercizio della funzione normativa, sono tenuti al rispetto dei "principi fondamentali", espressi dalla legislazione dello Stato tra i quali rientrano le norme dello Statuto del contribuente sia perché emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, sia perché "principi generali dell'ordinamento tributario", tuttavia, giusta il disposto dell'art. 1, comma 3, dello Statuto, le disposizioni dello Statuto, pur operando come limiti generali rispetto alla potestà legislativa regionale²¹, non danno luogo ad alcuna compressione dell'autonomia normativa, dovendo trovare attuazione nella legislazione regionale e nei regolamenti di Comuni e Province.

Al riguardo deve ritenersi che, qualora non venga data attuazione alle disposizioni dello Statuto nel termine stabilito dall'art. 1, queste potranno essere direttamente invocate dal contribuente²².

4) Le disposizioni dello Statuto riguardanti l'esercizio della funzione legislativa

L'art. 1, cit., al fine di frenare l'eccessivo ricorso alle norme interpretative spesso dettato più dall'esigenza di farne retroagire gli effetti a precedenti periodi d'imposta²³ che da quella di chiarire il senso di norme preesistenti dall'incerto significato²⁴, recepisce l'orientamento evidenziato nella giurisprudenza della Corte Costituzionale²⁵ secondo cui l'emanazione di disposizioni di interpretazione autentica si giustifica solo nel caso di oscurità del testo normativo, di incertezze in ordine al significato ed alla portata delle norme oggetto di interpretazione o di contrasti giurisprudenziali particolarmente accentuati²⁶.

²⁰ Mastroiacovo, Valenza ed efficacia delle disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, 49 secondo cui dalla norma emerge un sistema nel quale la legge ordinaria dello Stato fissa delle regole, per l'interpretazione degli atti normativi e per l'attuazione del rapporto tra contribuente ed amministrazione finanziaria, e viene altresì previsto che a queste regole si uniformino gli enti territoriali;

²¹ Sul concetto giuridico di "autonomia" e di "autonomia finanziaria" degli enti locali, si veda, ampiamente, N. d'Amati, *Saggio sul concetto giuridico di "autonomia finanziaria"*, cit., pag. 843.

²² cfr. Uricchio, *Lo statuto e gli enti locali*, in *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Marongiu, Torino, 2004 159.

²³ Cfr. sul punto A. Fantozzi, *Diritto tributario*, cit., pag. 161, per il quel con la legge interpretativa il legislatore piuttosto che disporre di una certa disciplina dispone circa l'interpretazione di un'altra norma la cui interpretazione sia contestata o contestabile.

²⁴ Sentenza n. 397 del 23 novembre 1994 in *Giur.cost.*, 1994, pag. 3529 Per un approfondimento degli orientamenti giurisprudenziali cfr. L.Perrone, *Certezza del diritto e leggi di interpretazione autentica in materia tributaria*, in *Rass.trib.* 2001, pag. 1050., ss., spec. pag. 1057.

²⁵ Cfr. Corte Cost., 22 novembre 2000, n. 525 in *Foro it.*, 2000, I, pag. 3397;

²⁶ Cfr. F. Sorrentino, *Le fonti del diritto* in A.A.V.V., *Manuale di diritto pubblico*, a cura di G. Amato e A.Barbera, Bologna, 1991, pag. 141, per il quale l'esistenza di contrasti giurisprudenziali è certamente un fattore indicativo dell'esistenza di incertezze interpretative che possono legittimare un intervento normativo. Di recente Cass. SSUU n. 25516 del 28 settembre 2006 secondo cui "l'intervento interpretativo, da parte del legislatore (ad opera dell'art 36 co. 2, d.l. 223/06, conv. in l. 248/06 che ha determinato la nozione di area edificabile di fini dell'Iva delle imposte sul reddito dell'imposta di registro e dell'Ici), piuttosto che dare forza alla soluzione adottata, che sarebbe stata recepita anche in mancanza della imposizione *ex auctoritate*, l'ha indebolita, in quanto può apparire inutile e dichiaratamente di parte. Infatti, il legislatore è intervenuto quando già le Sezioni Unite erano state investite del contrasto e, quindi, era imminente la rimozione del contrasto stesso da parte di un giudice terzo, nell'esercizio della specifica funzione istituzionale di garante dell'uniforme interpretazione della legge (artt. 65, comma 1, del R.D. 30 gennaio 1941, n. 12, e 374, comma 2, del codice di procedura civile). Si aggiunga, poi, che, come è accaduto nel caso di specie, in materia

L'art. 2 impone l'osservanza di numerose regole riguardanti la tecnica redazionale delle norme tributarie²⁷, che la sua introduzione all'interno dello Statuto del contribuente non ha eliminato i difetti della tecnica legislativa (ad es. oscurità delle espressioni adoperate, all'abuso del rinvio).

L'art. 3 dello Statuto statuisce che "le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo" e aggiunge che "relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono".

In questo modo viene recepito l'insegnamento della Corte costituzionale per la quale "il divieto di irretroattività della legge costituisce fondamentale valore di civiltà giuridica e *principio generale dell'ordinamento*, cui il legislatore deve, in linea di principio attenersi, sicché il legislatore ordinario può emanare norme retroattive purché esse trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori e interessi costituzionalmente protetti così da incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti"²⁸.

L'art. 4, legge 212, stabilisce un ulteriore divieto con riguardo all'utilizzo del decreto legge in materia tributaria²⁹. Non si tratta di un divieto assoluto; si ritiene consentito al legislatore, ricorrendo dei requisiti di necessità ed urgenza previsti dall'art. 77 Cost., l'utilizzo del decreto legge per aumentare le aliquote di tributi esistenti, ovvero per istituire tributi nuovi a condizione che siano straordinari e temporanei³⁰; il decreto legge non potrà mai essere utilizzato per istituire un tributo

fiscale gli interventi interpretativi sono sempre *pro Fisco*, in quanto dettati da ragioni di cassa(nell'intento di realizzare maggiori entrate). Non sono ispirati, quindi, alla esigenza di realizzare la certezza del diritto, ma soltanto a garantire gli interessi di una delle parti in causa. Ciò non facilita l'instaurarsi di un rapporto di fiducia tra Amministrazione e contribuente, basato sul principio della collaborazione e della buona fede, come vorrebbe lo Statuto del contribuente (art. 10, comma 1, della L. n. 212/2000)".

²⁷ Cfr. S. Bartole, *Introduzione allo studio di redazione dei testi legislativi* in A.A.V.V., *Lezioni di tecnica legislativa*, Padova, 1988, pag. 1, ss. G.U. Rescigno, *Rapporto Giannini alla proposta di Manuale unificato per la redazione dei testi normativi adottata dalla Conferenza dei Presidenti dei Consigli regionali*, in *Foro it.*, 1993, V, pag. 344; R. Pagano, *Introduzione alla logistica. L'arte di preparare le leggi*, Milano, 2001.

²⁸ cfr. C.Cost. 13 ottobre 2000 n.419, secondo cui il divieto di retroattività della legge costituisce fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell'ordinamento cui il legislatore deve in linea di principio attenersi nonché C.Cost. 4 novembre 1999 n. 416, secondo cui tra gli interessi costituzionalmente garantiti viene annoverato l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica che non può essere leso da disposizioni retroattive; e, infine, C.Cost. 22 novembre 2000 n. 525 secondo cui la retroattività di una norma tributaria la rende illegittima se in tal modo viene frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità in base alle condizioni normative presenti nell'ordinamento giuridico in un dato momento storico, senza che ci sia una ragionevole necessità di sacrificare tale affidamento nel bilanciamento con altri interessi costituzionali; v. Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente: le sue ragioni, le sue applicazioni, Dir. e prat. Trib.*2003, I, pag. 1007; per quel che riguarda il problema dell'efficacia retroattiva delle disposizioni dello Statuto medesimo v. Cass. Sez. trib. 10 dicembre 2002, n. 17576 con nota di Chimienti, in *Dir. Prat. Trib.* 2003, II, 885 E Cass. Sez. trib. 14 aprile 2004 n. 7080 con nota di De Mita, *Dir. Prat. Trib.*2004, II, 847. Mastroiacovo, *Efficacia della norma tributaria nel tempo*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, 94. In merito anche la Corte dei Conti, Relazione: "Rapporti fisco/contribuenti: stato di attuazione dello statuto del contribuente e dell'obiettivo di ottimizzazione del servizio per i contribuenti-utenti", anno 2007, pubblicata sul sito www.corteconti.it, secondo cui "Tale norma, nel prevedere l'obbligatorietà della legge ordinaria, si è rivelata di grande utilità istituzionale, in considerazione dell'abuso precedente - censurato anche dalla Corte costituzionale - del ricorso a decreti legge che richiedevano con urgenza tributi e tende a garantire la stabilità relativa del sistema tributario e ad evitare le difficoltà (anche per il contribuente) causate dal doversi districare in una normativa troppo rapidamente modificata. Come si può agevolmente riscontrare, nel periodo attuale la produzione normativa tributaria preferisce l'emanazione di decreti legislativi, sulla base dei principi generali contenuti nelle leggi di delega all'esecutivo." Tuttavia, aggiunge la Corte nella propria relazione "La disposizione statutaria non prevede, tuttavia, alcun tipo di sanzione. In tal senso, è stato fatto osservare, che le statuizioni generali dello statuto non consentono alcun tipo di strumento che possa delimitare la produzione legislativa predisposta dall'esecutivo e svincolata dal vaglio delle due camere, né il richiamo all'art. 23 della Costituzione, impedisce l'eccessiva proliferazione di norme delegate, tramite decreti legislativi che attribuiscono anche agli enti locali funzioni regolamentari senza precisi limiti applicativi e poteri discrezionali in materia tributaria. Inoltre, si ritiene che i decreti legislativi siano esclusi dalle fonti abilitate ad apportare modifiche strutturali all'imposizione fiscale ed a rendere interpretazione autentica. Anche qui vi è però chi osserva che, collocandosi sullo stesso piano gerarchico della legge ordinaria, essi potrebbero in linea di massima non attenersi a questa prescrizione."

²⁹ Cfr. A. Amatucci, voce *Legge tributaria* in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991; A. Fedele, commento all'art. 23 Costituzione in *Commentario della Costituzione* a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1978; Cazzato, *L'uso del decreto legge in materia tributaria*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, 126

³⁰ v. Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente: le sue ragioni, le sue applicazioni, cit.*, cfr. C.Cost. sentt. n. 143 del 1995 e n. 159 del 1985 e Corte cost. 5 febbraio 1996, n. 21 "l'imposta straordinaria sugli immobili costituisce un tributo la cui istituzione, come emerge dai lavori

destinato a durare, un tributo che connoti la fiscalità ordinaria per mancanza dei presupposti dell'art. 77 Cost.

5) L'attività di informazione del contribuente, la consulenza giuridica delle Amministrazioni finanziarie e locali

Le garanzie informative apprestate dallo Statuto dei diritti del contribuente operano essenzialmente su tre livelli: l'informazione del contribuente (art. 5), l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati (art. 6) e l'interpello (art. 11). Il tutto si collega poi ai principi della collaborazione e della buona fede che regolano il rapporto tra contribuente ed amministrazione.

L'articolo 5 dello Statuto, intitolato "*informazioni del contribuente*", prevede l'onere, posto a carico dell'Amministrazione finanziaria, di assicurare alla generalità dei contribuenti una conoscenza "completa ed agevole" delle disposizioni legislative ed amministrative³¹.

L'informazione ha carattere soprattutto divulgativo ed è rivolta ad una massa indistinta di soggetti; da essa si distingue la conoscenza degli atti³², cui si riferisce l'art. 6 dello Statuto, che avviene a mezzo di comunicazioni e notificazioni³³ ed ha un contenuto più circoscritto³⁴.

Al riguardo, la Corte di Cassazione³⁵ ha più volte chiarito che gli atti dell'Amministrazione finanziaria che incidono sul rapporto obbligatorio non possono produrre effetti prima che questi ne abbia avuta "effettiva" conoscenza. Il principio dell'effettiva conoscenza degli atti destinati al contribuente dà, quindi, attuazione alla regola della "recettività" espressa dalla giurisprudenza come garanzia ineliminabile³⁶.

6) L'interpello ordinario

A seguito dell'entrata in vigore della legge 212 del 2000, l'interpello, già previsto da talune disposizioni legislative con riguardo a particolari fattispecie (art. 21, legge 30 dicembre 1991, n.

parlamentari, aveva il fine di reperire mezzi per il bilancio dello Stato in una situazione economica del Paese che appariva di notevole gravità, esigendo dai cittadini sacrifici straordinari, per altro limitati a un solo anno, sicché sono proprio tali caratteri a consentire secondo un canone di giudizio altre volte seguito di escludere la violazione degli invocati principi costituzionali".

³¹ Su un piano più generale, cfr., M. Aini, *Dalla produzione alla diffusione della regola: la conoscenza delle fonti normative tra vecchi equivoci e nuovi modelli* in *Foro.it.*, 1987, V, pag. 403; Id. *La legge oscura Come e perché non funziona*, Roma- Bari, 2000; Guzzanti, *L'informazione del contribuente*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, 126

³² Niccolini Dall'effetto all'effettività: un'ipotesi evolutiva del sistema delle notifiche tributarie, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, 165; Pace, *Sistema di comunicazione fiscale*, Torino 2000, 87

³³ secondo S. Pugliatti, voce *Conoscenza*, in *Enc.dir.*, vol. IX, Milano, 1961, pag. 114, perché la conoscenza possa acquistare rilevanza nel campo dell'esperienza giuridica, e cioè in ordine ai rapporti sociali regolati dal diritto, si devono potere individuare episodi specifici ai quali direttamente o indirettamente, si possano ricollegare conseguenze di carattere giuridico".

³⁴ In merito anche la Corte dei Conti, Relazione: "Rapporti fisco/contribuenti: stato di attuazione dello statuto del contribuente e dell'obiettivo di ottimizzazione del servizio per i contribuenti-utenti", anno 2007, pubblicata sul sito www.corteconti.it, secondo cui l'attività di informazione al contribuente si inquadra nel più generale tema del perseguimento del massimo livello di adesione agli obblighi fiscali (cd. *tax-compliance*)³⁴[16], di accrescere la consapevolezza e il grado di accettazione da parte del contribuente al fine di agevolarne, appunto, l'adempimento spontaneo e di evitare anche comportamenti fiscali non corretti da parte dei contribuenti. Al contempo, si favorisce anche il regolare funzionamento dell'amministrazione finanziaria in termini di efficienza, capacità operativa e minor contenzioso

³⁵ Cfr., per tutte, Cass., 7 dicembre 2000, n. 4769

³⁶ È prevista anche una comunicazione bonaria per mezzo della quale l'ente impositore informa il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli eventuali atti già prodotti. Tale disposizione, nel quadro tracciato dall'articolo 6 ("conoscenza degli atti e semplificazioni"), introduce l'obbligo di predisporre ed inviare, limitatamente alle operazioni di liquidazione delle dichiarazioni, un invito prodromico rispetto all'iscrizione a ruolo affinché il contribuente sia posto in grado di fornire i chiarimenti necessari o di produrre i documenti mancanti, entro il termine non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

413, art. 37 bis, comma 8, d.p.r. 600 del 1973 , ecc.)³⁷, è stato potenziato attraverso l'estensione a questioni riguardanti qualunque tributo³⁸ che presentino "obiettive condizioni di incertezza sulla corretta applicazione delle disposizioni tributarie da applicare a casi concreti e personali". La nuova figura di interpello differisce dall'analogo istituto disciplinato dalla legge 413/1991³⁹, sia per la previsione di una forma di silenzio-accoglimento, sia l'assenza di limiti applicativi .

L'istanza deve essere presentata:

1. per i tributi la cui gestione è affidata all'Agenzia delle Entrate, alla Direzione regionale dell'agenzia delle entrate competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente⁴⁰ per i tributi la cui gestione è attribuita all'Agenzia del territorio, alla Direzione compartimentale nel cui ambito opera l'ufficio competente ad applicare la norma tributaria;
2. per i tributi di competenza dell'Agenzia delle dogane, alla Direzione compartimentale territorialmente competente per la soluzione del caso particolare;
3. per i tributi la cui gestione è attribuita agli enti locali, all'ente titolare della potestà impositiva sullo specifico tributo.

Proseguendo nell'indagine, la particolare ampiezza dell'espressione adoperata dall'art. 11, legge 212 ("applicazione delle disposizioni tributarie") induce a ritenere che possano essere oggetto di interpello quesiti riguardanti qualunque atto a contenuto normativo, a condizione che evidenzino obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione e che riguardino casi concreti e personali.

L'art. 3 del regolamento n. 209 del 2001, determina gli elementi che l'istanza deve contenere a pena di inammissibilità⁴¹; l'indicazione del comportamento che il contribuente intende assumere e non è richiesta a pena di inammissibilità dell'istanza.

In ordine agli effetti, va evidenziato che:

1. se nell'istanza è stato indicato il comportamento che il contribuente intende assumere e non c'è stata una risposta entro il termine di 120 giorni, "si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente" e che

³⁷ Sulla disciplina dell'interpello contenuta nell'art. 21, l. 413 del 1991, si vedano G. Zizzo, *Diritto di interpello e riling*, in *Riv.dir.trib.*, 1992, I, pag. 136, S. La Rosa, *Prime considerazioni sul diritto di interpello in Il fisco* 1992, n. 32, pag. 7946.

³⁸ Sull'interpello "ordinario", cfr. Moscatelli, *l'interpello del contribuente*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, 600; Miccinesi, *L'interpello*, in *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Marongiu, Torino, 2004 159; M. Nussi, *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente in Rass.trib.*, 2000, pag. 1859; A. Morgante, *Il diritto di interpello. Confronto tra la disciplina italiana e le esperienze statunitensi, inglese e francese*, in *Il fisco*, 2001, pag. 9279; E. Fossa., *Statuto del contribuente: debutta l'esercizio del diritto d'interpello.*, in *Dir. e prat. soc.*, 2001, f. 12, 12; G. Alemanno, *Il diritto all'informazione tra consulenza giuridica e interpello*, in *Il Corriere Tributario*, 2002, pagg.495, ss. Per una ampia raccolta della normativa e dei pareri del Comitato, si veda I. Scafati, *L'interpello del contribuente-quaderni di formazione della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, Roma, 2001.

³⁹ Vedasi sul punto G. Valente, *La "disapplicazione" di norme di natura antielusiva (art. 37-bis, comma 8 del Dpr n. 600/1973)*, in *Il fisco*, 2000, pag. 12960 e ss., P. Stellacci, *L'inversione del diritto di interpello. L'art. 37-bis, comma 8, del Dpr n. 600/1973*, in *Il fisco*, 2000, pag. 9587 e ss..

⁴⁰ salvo che si tratti di Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici a rilevanza nazionale o contribuenti con ricavi superiori a euro ... i quali devono proporre l'istanza alla direzione centrale normativa e contenzioso dell'agenzia delle entrate;

⁴¹ **precisamente:** a) i dati identificativi del contribuente, ed eventualmente, del suo legale rappresentante; in particolare, occorre specificare nome e cognome o ragione o denominazione sociale, domicilio fiscale, codice fiscale; b) la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto e personale da trattare ai fini tributari sul quale sussistono concrete condizioni di incertezza; c) l'indicazione del domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'amministrazione finanziaria; d) la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

qualsiasi atto, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta dal silenzio, è nullo. Inoltre, la c.d. risposta “rettificativa” o “tardiva”, consente agli uffici finanziari di recuperare le imposte dovute ed i relativi interessi, senza irrogare sanzioni, purché la risposta pervenga "prima che il contribuente abbia avviato l'attività per l'applicazione della norma alla fattispecie oggetto di interpello"⁴²;

2. se nell'istanza non è stato indicato il comportamento che il contribuente intende assumere non si verifica il silenzio assenso ed è sempre possibile, anche in base ad una risposta tardiva, recuperare le imposte dovute ed i relativi interessi, senza irrogare sanzioni.

7) L'obbligo della motivazione

L'art. 7 della l. 212, cit., intitolato significativamente “chiarezza e motivazione degli atti”⁴³, stabilisce, al primo comma, che gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n.241⁴⁴, dovendo indicare i presupposti di fatto e le “ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione”, specificando poi gli ulteriori elementi che l'atto deve necessariamente indicare.

La motivazione degli atti tributari assolve a funzioni ulteriori rispetto a quella ad essa attribuibile negli atti amministrativi, dovendo esprimere i fatti e le ragioni che sono a fondamento della pretesa creditoria vantata dall'Amministrazione finanziaria (arg. ex art. 2697, cod.civ.)⁴⁵

Allo stesso tempo, la motivazione pone il destinatario dell'atto nella condizione di decidere se esercitare il diritto di agire giudizialmente e quindi di apprestare e svolgere efficacemente la tutela dei propri diritti anche in sede contenziosa (art. 24, Cost.).

In questa prospettiva, l'obbligo della motivazione, collegandosi all'esercizio del diritto di difesa, si estende a “tutti” gli atti che sono suscettibili di impugnativa davanti alle Commissioni tributarie (art. 19, d.lgs. 546 del 1992)⁴⁶.

⁴² Il riferimento all'inizio dell'attività appare, invero, estremamente generico e soprattutto inidoneo a distinguere i casi di tributi con carattere periodico da quelli di tipo istantaneo per i quali l'inizio del comportamento appare più agevolmente identificabile (cfr., sul punto la distinzione tra fattispecie a struttura chiusa e fattispecie a struttura aperta delineata in dottrina - N. d'Amati, *Diritto trib.*, cit., pag.117).

⁴³ per una rassegna di giurisprudenza, Zanni, l'art. 7 dello Statuto dei diritti del Contribuente.: chiarezza e motivazione degli atti tributari *Dir. e prat. Trib.*, 2005, II, 1139; Miceli, *La motivazione degli atti tributari*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, 282; *Id.*, *La motivazione per relationem*, *ibidem*, 317

⁴⁴ Sui riflessi di ordine tributario della legge generale sul procedimento amministrativo n. 241 del 1990, cfr., ampiamente P. Selicato, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, pag. 375; S.Grassi, S.C.De Braco, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario* Padova, 1999

⁴⁵ Cfr. N. d'Amati, *Stabilità giurisprudenziale in materia di motivazione degli avvisi di accertamento* in *Giur.it.*, 1986, I, 1, 723; Sul rapporto tra motivazione e prova, cfr., R. Lupi, *Motivazione e dimostrazione dell'accertamento di valore ai fini dell'imposta sui trasferimenti* in *Giur.it.*, 1988, I, 1, 435; *Id.*, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva* in *Riv.dir.fin.,sc.fin.*, 1987, I, pag., 274; F. Gallo, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte, la sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria; bilancio e prospettive ad un anno dalla istituzione, Motivazione e prova nell'accertamento tributario* in *Rass.trib.*, 2001, pag. 1088.

⁴⁶ Sulle modifiche apportate in materia dall'art. 7 dello Statuto, cfr., anche L.Galeotti Flori., *La motivazione degli atti dell'amministrazione alla luce dello "statuto del contribuente"*(nota a *Comm. trib. prov. Pisa, sez. III, 6 ottobre 2000 n. 84*), in *Foro toscano*, 2001; Min. fin. Circ del 01/08/2000 n.. 150/E/1611, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2000, I, 1815; sulla motivazione delle cartelle di pagamento v.Cass. sez. trib. 18 maggio 2005 n.18415 con nota di Ferlazzo Natoli – Ingraio, *La motivazione della cartella di pagamento: elementi essenziali*, *Riv. Dir. Trib.*, 2005, II, 539 secondo cui la cartella di pagamento richiede un chiaro riferimento alla natura e ai moti della pretesa, non competendo al cittadino la ricostruzione dell'operato del concessionario attraverso difficili se non impossibili operazioni interpretative di codici e numerazioni; Filippi Landi, *l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento*, in *Riv. Guardia Finanza*, 2005, 1311; Toma, *La motivazione dell'avviso di accertamento al processo verbale di constatazione*, *Riv. Guardia Finanza*, 2005, 553; in giurisprudenza Cass. Sez. Trib. 31 marzo 2005 n. 6813 con nota di Moliterno, *Requisiti della*

Con l'art. 7, primo comma, dello Statuto viene offerto un contributo decisivo alla soluzione dell'annosa questione dell'ammissibilità della motivazione per relationem⁴⁷: dal confronto con l'art. 3, legge 241 del 1990 emerge chiaramente che mentre quest'ultima disposizione si limita a richiedere che l'atto di rinvio sia indicato e reso disponibile, l'art. 7 impone l'allegazione dell'atto richiamato, nell'intento di potenziare il complesso delle garanzie facenti capo al contribuente. In proposito, va ricordato anche l'art. 1, d.lgs. 32/2001, che attenua tale obbligo, prevedendo che "se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale"⁴⁸. Non può, quindi, dubitarsi che un atto richiamato nell'accertamento debba essere allegato e ciò quale che sia la natura dell'atto di rinvio e del soggetto che lo ha posto in essere.

7) La compensazione nel diritto tributario.

L'art. 8, primo comma, l. 212, cit., ammette espressamente l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ponendo termine alle incertezze interpretative emerse in passato⁴⁹.

Va, tuttavia, avvertito che tale istituto non può trovare immediata applicazione, in quanto il sesto comma dello stesso articolo citato ne rinvia l'attuazione ad un regolamento da adottarsi con decreto del Ministero delle Finanze ai sensi dell'art. 17, co. 3, della L. 23 agosto 1988 n. 400⁵⁰.

In questo senso si è anche espressa la giurisprudenza di legittimità, che ha negato l'immediata operatività della norma dello Statuto⁵¹.

Pur nell'attesa delle disposizioni attuative, sembra che non possano sorgere difficoltà circa la previsione della compensazione legale e di quella giudiziale⁵², mentre dubbi emergono con riguardo

motivazione dell'avviso di accertamento, Corr. Trib 2005, 2241; Cass. Sez. Trib. 27 giugno 2005 n. 13810, con nota di Lamberti, la mancanza di indicazioni precise ed analitiche rende nullo in toto l'avviso di accertamento, in Riv. Giur. trib. 2005, 1105.

⁴⁷ Si consenta il rinvio al mio, *Limiti e condizioni di validità della motivazione "per relationem": il caso della mancata produzione, nel corso del giudizio di una stima Ute richiamata dall'atto di accertamento* in *Boll.trib.*, 1996, pag. 1143; Cass. Sez. trib. 25 febbraio 2005 n.5755, con nota di Beghin, La motivazione per relationem dell'avviso di accertamento tra conoscibilità degli atti generali e conoscenza delle ragioni della pretesa fiscale: note critiche a proposito di una recente soluzione giurisprudenziale, in Riv. Dir. Trib. 2005, II, 330; Cass. Sez. Trib. 16 marzo 2005 n. 5755, con nota di Beghin, La motivazione per relationem dell'avviso di accertamento tra conoscibilità degli atti generali e conoscenza delle ragioni della pretesa fiscale: note critiche a proposito di una recente soluzione giurisprudenziale; Cass. Sez. trib. 22 marzo 2005 n. 6201, con nota di Catalano, la motivazione per relationem e lo statuto dei diritti del contribuente; Comm. Trib. Prov. di Sassari 4 marzo 2004, con nota di Scanu Osservazioni in tema di motivazione per relationem esponenziale dell'avviso di accertamento.

⁴⁸ Si veda sul punto la Relazione illustrativa al d.lg. 32/2001, secondo cui le modifiche dall'art. 1 trovano fondamento "in un giusto contemperamento tra l'esigenza di garantire nella sostanza l'effettiva conoscenza dell'atto al destinatario e quella di non imporre all'amministrazione finanziaria adempimenti troppo onerosi che potrebbero inficiare l'efficienza dell'azione amministrativa, senza essere di fatto utili al perseguimento dell'obiettivo in questione".

⁴⁹ Cordeiro Guerra, *La compensazione in Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Marongiu, Torino, 2004 159. Su un piano più generale, la dottrina (cfr. G. Tesoro, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, pag. 496; A.D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pag.332.) aveva, in passato, più volte sottolineato le difficoltà sia di ordine giuridico che logico per utilizzare la compensazione per i crediti tributari. M. C. Fregni *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, pag. 446; Girelli, *La compensazione*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, 388.

⁵⁰ Cfr. A. Fedele, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, pag. 1262" Girelli, *Riflessioni in tema di compensazione, accertamento ed iscrizione a ruolo di tributi*, riv. Dir. trib., 2005, I, 1349; Menti, *Il versamento unitario delle imposte, contributi altre somme e compensazione*, *Boll. Trib.*, 2005, 673; Salvini, *Sarebbe preferibile l'opzione per l'immediata applicabilità*, in *Guida Normativa n.12/2002*, 29; Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente, Fisco*, 2006, 32, ordeiro Guerra, *La compensazione*, in *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Marongiu, Torino, 2004, 27; Mencarelli, *Primi rilievi su compensazione e statuto del contribuente*, riv. Dir. trib., 2001, I, 1260; per la posizione assunta dalla giurisprudenza in merito vedasi Cass. Sez. trib. 20 novembre 2001 n.14588, in *I quattro codici della riforma tributaria big*, Cd-rom, Ipsoa, Cass. Sez. trib. 20 novembre 2001 n.14579 in *Guida Normativa 12/2002*, 27-28.

⁵¹ In tal senso Cass. 20 novembre 2001 n. 14588, in *Il fisco*, 2002, pag. 1848; Cass., 20 novembre 2001 n. 14579, in *Il fisco*, 2002, pag. 3481, con nota di S. Donatelli, *Brevi considerazioni sull'applicabilità dell'istituto civilistico della compensazione nel diritto tributario*.

a quella volontaria, sia perché svincolata da particolari condizioni, sia per i limiti di ordine tributario alle procedure di rimborso⁵³

Va, infine, segnalato il secondo comma dell'art. 8 che ammette l'accollo del debito d'imposta altrui, sia pure senza liberazione del debitore originario⁵⁴.

9) Il rapporto tra contribuente ed amministrazione finanziaria. Principio di collaborazione e buona fede. Diritti del contribuente nella verifica fiscale

Tra le disposizioni contenute nello Statuto, particolare rilevanza assume l'art. 10, primo comma, il quale individua nella collaborazione e nella buona fede i principi che devono informare il rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente⁵⁵. Pur non potendo, per i limiti della presente indagine, indugiare sul tema, è utile ricordare che la regola della buona fede è intesa in senso oggettivo, vale a dire come criterio generale di correttezza nel comportamento sia dell'Amministrazione finanziaria che del contribuente⁵⁶; il principio della collaborazione⁵⁷ appare, invece, espressione dei più generali doveri di solidarietà⁵⁸ e di capacità contributiva posti dalla Carta Costituzionale⁵⁹ e richiamati dallo stesso Statuto del contribuente.

Logico corollario del principio di buona fede è la regola della disapplicazione di sanzioni e di interessi moratori nel caso in cui il contribuente si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione

⁵² La prima opera in forza di legge, quando il debito è omogeneo, certo, liquido ed esigibile; quella giudiziale, ex art. 1243, co.2, del c.c., si attua per effetto di un provvedimento del giudice, e ricorre quando il debito opposto in compensazione non è liquido, ma è di facile e pronta liquidazione

⁵³ P. Russo, *La compensazione in materia tributaria*, cit

⁵⁴ Cfr., E. De Mita, *Capacità contributiva, traslazione e accollo d'imposta in Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1995, pag. 77; S. Capolupo, *Statuto del contribuente e tutela dell'integrità patrimoniale*, in *Fisco*, 2000, pag. 10024; C. Brunelli, *L'accollo del debito di imposta nello Statuto del contribuente*, in *Notariato*, 2001, 185; R. Cordeiro Guerra, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta in Rass.trib.*, 1988, I, pag. 486; Batocchi, *L'accollo del debito d'imposta altrui*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, 430; Fedele *l'art. 8 dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv.dir. trib.*, 2001, I, 895

⁵⁵ Sui principi della buona fede e dell'affidamento nella materia tributaria, cfr Colli Vignarelli, *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, *Dir. Prat. Trib.*, 2005, I, 504; Basilavecchia *Definizioni agevolate ed affidamento*, *Corr. Trib.*, 2004, 390; Turchi, *la tutela dell'affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti interpretativi della finanza*, *Riv. Dir. trib.*, 2003, I, 769; E. Della Valle, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2002; Id., *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass.trib.* 2002, pag. 459; *Comm Trib. Prov. Treviso* 21 dicembre 2004, con nota di Imprudente, *Annullamento in funzione sostitutiva degli atti impugnati e tutela dell'affidamento in Riv. Giur. Trib.* 2005, 759; Petrillo, *Il doppio limita posto dall'affidamento legittimo nei confronti del legislatore e dell'attività amministrativa in materia tributaria*, *Dir. e Prat. Trib.* 2005, I, 287; Di Gesù, *Il rapporto tra fisco e contribuente: la tutela della buona fede e dell'affidamento*, in *Notiziario*, 2004, 569; Buscema, *Analisi e prospettive dei principi di buona fede e di collaborazione nel rapporto d'imposta*, in *Fisco*, 1, 2005, 2112; Mercurio, *L'applicazione del principio di correttezza nel procedimento tributario*, *Fisco*, 1, 2005, 4071; *Il principio dell'affidamento legittimo del contribuente nei comportamenti della Pubblica Autorità costituisce un principio fondamentale dell'ordinamento (ricavabile dagli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione) che ha trovato sanzione in esplicite norme di legge (ad esempio, nella L. n. 212/2000, "Statuto del contribuente")*, ma che vige a prescindere ed oltre la portata delle norme stesse. Perciò è applicabile anche a comportamenti anteriori alla L. n. 212/2000, in riferimento ai rapporti con i comuni, ed in relazione alla debenza dell'imposta (e non solo in relazione alla debenza di sanzioni e interessi). Gli accordi fra contribuente e ente impositore (nel caso di specie comune) in ordine all'applicazione delle imposte assumono valore vincolante non in base ai principi della libertà negoziale (pur applicabile in materia tributaria come dimostrano i vari istituti di definizione consensuale di rapporto tributario quale l'accertamento per adesione), bensì in virtù del principio dell'affidamento che legittimamente il contribuente può riporre negli atti e nei comportamenti della Pubblica Amministrazione.

Con riferimento all'ordinamento tedesco, cfr. S. Fedetto, *Il principio della tutela dell'affidamento nel diritto tributario tedesco, Treu und glaben in steuerrecht in Riv.sc.fin.dir.fin.*, 1996, I, pag. 699;

⁵⁶ Così M. Logozzo, *L'ignoranza della legge tributaria*, Si veda, inoltre, E. Della Valle, *La tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco in Corr.trib.*, 2002, pag. 3968;

⁵⁷ Su tale principio, cfr., ampiamente, F. d'Ayala Valva, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, 915

⁵⁸ Cfr. A. Colli Vignarelli, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, 669, seg., spec. pag. 682 secondo cui "dall'art. 2 della Cost. e dal principio di solidarietà, dunque, in un processo di normogenesi, deriva un canone generale di comportarsi secondo correttezza, vincolante non solo i privati ma anche la pubblica amministrazione come soggetto volto alla tutela di interessi generali".

⁵⁹ Sul tema, si veda diffusamente L. Antonimi, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa⁶⁰. Il comma successivo dispone, invece, che le medesime sanzioni non siano comunque irrogate qualora la violazione derivi da "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduca in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta.

Il nuovo contesto all'interno del quale si inquadra il rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria ha indotto il legislatore dello Statuto a rafforzare i diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali⁶¹. L'art. 12 pone, infatti, ulteriori condizioni al cui verificarsi sono subordinate le attività di accesso e di ispezione, stabilendo una serie di obblighi a carico dei verificatori fiscali⁶².

In particolare, accessi, ispezioni e verifiche possono essere effettuati solo nei casi di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo⁶³, per una durata massima e con tempi e modalità prestabiliti; inoltre quando inizia la verifica, il contribuente ha diritto ad essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato dinanzi alle Commissioni tributarie, nonché dei diritti e degli obblighi del contribuente nell'ambito della stessa verifica.

Nel rispetto del principio di cooperazione con l'Amministrazione finanziaria (art. 10, primo comma, Statuto del contribuente), il contribuente, nei sessanta giorni successivi al rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo⁶⁴, può comunicare osservazioni e richieste che devono essere oggetto di valutazione da parte degli uffici finanziaria.⁶⁵

⁶⁰ Sulla questione cfr., G. Falsitta, *Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente* in *Studi in onore di Enrico Allorio*, Milano, 1987, II, pag. 1693;

⁶¹ Cfr. Sammartino, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche*, in *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Marongiu, Torino, 2004 159 A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002; Chiechi – Chiechi, *I diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali – l'emanazione dell'atto di accertamento prima dei sessanta giorni dalla notifica del p.v di constatazione*, in *Boll. Trib.* 2004, 256; Mondonesi, *La fase istruttoria dell'accertamento alla luce dello statuto dei diritti del contribuente secondo l'interpretazione giurisprudenziale*, in *Rass. Dir. tecnica doganale*, 2003, 753; Piccolini, *Il codice di comportamento dei verificatori fiscali alla luce dello statuto del contribuente*, *Rass. Trib.* 2004, 1415; Urbani, *Le indagini fiscali e i poteri di polizia tributaria*, in *Fisco*, 1, 2004, 6672; Ceriana, *Osservazioni difensive ai processi verbali di constatazione (art. 12 l. 212/00), quale funzione per il termine di sessanta giorni?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, 531; Nanula, *Le osservazioni e le richieste del contribuente dopo la chiusura della verifica fiscale*, in *Fisco*, 1, 2004, 1401; Pezzato, *Effetti delle dichiarazioni del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Fisco*, 1, 2004, 2210; in giurisprudenza circa l'inutilizzabilità delle prove acquisite irregolarmente *Cass. Sez. Trib.* 26 maggio 2003, n. 8273, con nota di Marcheselli, *Irregolarità dell'attività istruttoria e inutilizzabilità nel procedimento di accertamento*, *Riv. Giur. trib.*, 2004, 239 e con nota di Scarlata-Lupi, *Vizi dell'istruttoria e inutilizzabilità delle prove: si rafforza l'illegittimità derivata in Dialoghi dir. trib.*, 2004, 1; *Comm. Trib.*, prov. di Catania 4 maggio 2004, con nota di Capolupo, *Inutilizzabili i dati raccolti oltre il termine per le verifiche presso la sede del contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2004, 2935; *Comm. Trib.*, prov. Vicenza, 17 ottobre 2003, con nota di Corso, *Il consenso non sana l'illegalità dell'accertamento*, *Corr. Trib.* 2004, 133; Corasaniti, *I poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria nei confronti delle società fiduciarie*, *Dir e Prat. Trib.*, 2004, I, 313.

⁶² Cfr. Stufano, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 1997, 176; Magistero, *Controlli e verifiche nelle istruzioni della Guardia di finanza*, *Corr. Trib.* 2000, 2600; Nanula, *Verifiche fiscali, il problema del limite posto dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente*, *Fisco*, 2003, 6047, Corso, *inutilizzabili i risultati di una verifica fiscale illegittima*, *Corr. Trib.*, 2005, 58

⁶³ Sul tema v. Ciarcia, *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, *Dir. e prat. Trib.*, 2007, I, 1

⁶⁴ Cfr. Chiechi – Chiechi, *i diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. L'emanazione dell'atto di accertamento prima dei 60 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento*, *Boll. Trib.*, 2004, 256, Antico – Fusconi, *Statuto del contribuente: il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, *Fisco*, 2003, 6873; Antico – Fusconi, *Ancora sulla nullità dell'accertamento anticipato*, *Fisco*, 2004, 7201 R. Schiavolin, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria* in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, vol. XI, 1995, pag. 196.

⁶⁵ Cfr. G. Fortuna, *Statuto del contribuente: diritti della persona sottoposta a verifica fiscale e circolari applicative della Guardia di finanza*, in *Fisco*, 2001, 7254; D. Deotto, *Verifica al contribuente e tutela del Garante*, in *Corr.trib.*, 2000, pag. 2690; L. Magistro, *Controlli e verifiche nelle*

10) Il garante del contribuente

Completa il sistema delle garanzie, la disciplina riguardante l'istituzione e le funzioni del Garante del contribuente contenuta nell'art. 13 dello Statuto⁶⁶.

A differenza di altre autorità c.d. indipendenti, previste in altri ambiti (garante della privacy, della concorrenza, delle telecomunicazioni), l'ufficio del Garante del contribuente non opera a livello unico nazionale, avendo la propria sede in ogni regione (e nelle Province autonome di Trento e di Bolzano), presso le sedi della Direzione regionale delle entrate (o delle province autonome)⁶⁷. Ciò è dipeso dall'intento del legislatore di rendere più vicino l'ufficio del Garante allo stesso contribuente.

Passando ai poteri attribuiti all'ufficio, va evidenziato che, per effetto dell'art. 13, comma 6, il Garante, svolge una funzione di controllo e di stimolo sull'operato degli uffici finanziari, mentre non può alla sostituzione degli uffici nell'adozione degli atti di propria competenza ovvero nella rimozione degli atti che si assumono viziati. A differenza degli altri organi dotati di funzioni similari, il Garante del contribuente non può nemmeno irrogare sanzioni nemmeno nei casi di accertate violazione delle disposizioni dello Statuto⁶⁸.

istruzioni della Guardia di Finanza, in *Corr.trib.*, 2000, pag. 2597; G. Antico, *Lo Statuto del contribuente. Le ragioni del controllo* in *Fisco*, 2000, pag. 2155; D. Solarino, *Statuto del contribuente: le nuove modalità delle verifiche fiscali*, in *Corr. Trib.*, 1998, 1946.

⁶⁶ Per approfondimenti, cfr. F. Ayala Valva, *Dall'ombudsman al garante del contribuente*, : *cit.*, , pag. 1037; Sacchetto, *Il garante del contribuente: prime esperienze in Italia e all'estero*, *Riv. Guardia Finanza*, 2005, 523; Capolupo, *Garante del contribuente ed atti degli enti locali*, in *Fisco*, I, 2005, 3467; Ciavarella, *Il garante del contribuente nell'attività decidente e di impulso agli organi costituzionali*, *Fisco*, I, 2005, 1696; Ciavarella, *Il garante del contribuente e le controversie giurisdizionali: Giustizia tributaria e giustizia amministrativa*, *Trib. amm. Reg.* 2004, II, 619; batocchi, *il garante del contribuente*, , in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, 701

G. Caputi, *Il garante del contribuente* in *Corr.trib.*, 2000 pag. 2484; S. Capolupo, *Garante del contribuente: funzioni e prospettive*, in *Il Fisco*, 2000, pag. 8952; F. Ardito, *Attivati i Garanti del contribuente* in *Boll. Trib.*, 2001, pag. 1605.

⁶⁸ D'Ayala Valva, *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante*, *Riv. Dir. trib.*, 2003, 182; Chiechi, *Il garante del contribuente e il rifiuto al diritto di accesso ai documenti amministrativi per le verifiche fiscali e le praquisizioni personali*, *Boll. Trib.*, 2003, 1456; Deotto, *Verifica del contribuente e tutela del Garante*, *Corr. Trib.* 2000, 2692, per il quale la figura del garante risulta essere del tutto inconsistente priva di fatto di alcun potere funzionale.