



STATUTO IN MATERIA DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Studio n. 2

Documento n. 7 del 25 marzo 2002

<i>Introduzione. Struttura del provvedimento</i>	Pag.	1
1. Limiti e principi regolatori della legislazione tributaria	“	5
2. Disciplina del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente	“	10
 <i>Bibliografia essenziale</i>	“	46
 <i>Appendice legislativa</i> Legge 27/07/200, n.212	“	48

STATUTO IN MATERIA DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Introduzione. Struttura del provvedimento

Lo Statuto dei diritti del contribuente, approvato con legge 27 luglio 2000, n. 212, rappresenta, nelle intenzioni del legislatore, un vero e proprio codice di comportamento dell'Amministrazione finanziaria: una legge generale che, nel ribadire i principi di logica e certezza giuridica del sistema tributario, disciplina la produzione legislativa in materia fiscale, riduce le aree di discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria e, al tempo stesso, consente al contribuente di orientarsi e di far valere i propri diritti nel procedimento amministrativo di imposizione. E' interessante, fin d'ora, osservare che rispetto agli analoghi Statuti vigenti nei paesi OCSE – Statuti essenzialmente volti a informare e garantire i contribuenti dei loro diritti nel procedimento amministrativo di imposizione – lo Statuto del contribuente presenta la particolarità di disciplinare anche il modo di produzione delle leggi in materia tributaria: lo Statuto intende garantire una disciplina tributaria scritta per principi e stabile nel tempo, che agevoli, nella interpretazione, entrambe le parti del rapporto tributario. La necessità di dettare regole che garantiscano la stabilità e la ponderatezza della produzione normativa nasce dal grave pregiudizio recato all'attività dell'Amministrazione finanziaria e ai contribuenti dall'ipertrofia legislativa che ha caratterizzato il settore tributario negli ultimi decenni: l'eccessivo ricorso alla decretazione d'urgenza, la tendenza a inserire norme tributarie in provvedimenti disciplinanti altre materie, il continuo susseguirsi di norme che modificavano le precedenti prima ancora che queste ultime fossero entrate in vigore o comunque fossero state recepite o assimilate dalle parti del rapporto d'imposta, avevano di fatto reso il sistema tributario sempre meno trasparente e conoscibile.

Progressivamente, nel settore fiscale si è assistito a uno svuotamento¹ del contenuto di quei principi costituzionali di riserva di legge, di delimitazione della delega del Parlamento all'Esecutivo², di straordinarietà del decre-

¹ Così MOSCHETTI, *Perché oggi il Il Fisco? E come nella società post-industriale. Per un superamento della specialità del diritto tributario*, in *Quale democrazia fiscale*, Atti della prima sessione del Seminario permanente di etica e democrazia fiscale, Torino, 13 maggio 1994, in *Il Fisco*, 1994, 8.

² Cfr. BATISTONI FERRARA, *Delegazione legislativa tra crisi del Parlamento e tentazioni decisionistiche*, in *La produzione di norme tributarie tra elusioni dei principi costituzionali e tentativi di codificazione*, Atti del Convegno, Treviso, 6 ottobre 2000; AMBROSI, *I limiti derivanti dall'art. 76 Costituzione: vecchi e nuovi problemi*, *ibidem*.

to-legge³, deputati a garantire il contribuente sia sul piano sostanziale che sul piano procedimentale. Questo modo di legiferare - nonché di regolamentare, considerato il sempre maggior ruolo demandato alle fonti subprimarie - ha svilito il ruolo del Parlamento e ha contribuito all'alluvione normativa già da tempo denunciata dalla dottrina⁴. L'esigenza di ricercare la certezza del diritto ha generato, paradossalmente, interventi legislativi volti a circoscrivere sempre più l'oggetto degli enunciati normativi attraverso previsioni di dettaglio esasperatamente casistiche, in una sorta di collezionismo legislativo degli accadimenti economici⁵ che ha avuto spesso per conseguenza la creazione di nuove lacune.

La legislazione tributaria è divenuta progressivamente confusa e farragিনosa⁶, originando difficoltà ermeneutiche tali da pregiudicare l'esatta osservanza del precetto legislativo. Da qui la necessità - da più parti sottolineata - di ricreare una stabilità di sistema tramite il riordino dell'attuale apparato normativo in materia fiscale. Le proposte a tal fine sono state numerose e diverse tra loro⁷, ma già dai primi anni novanta l'esigenza comu-

³ Appare utile ricordare l'evoluzione dell'uso e dell'abuso del decreto legge alla luce degli sviluppi della seconda metà degli anni novanta della giurisprudenza della Corte costituzionale. A seguito di una lunga serie di reiterazioni dei decreti legge, non convertiti, perpetuatisi dalla fine degli anni settanta in poi, relativamente a diverse materie tra cui appunto quella tributaria, la Consulta si è pronunciata sul tema con le sentenze n. 29 del 27 gennaio 1995 (commentata da FALSITTA, *Primi passi verso il tramonto dell'abusivismo governativo della decretazione d'urgenza*, in Riv. Trib., 1995, II, 338 ; D'AURIA, *I nuovi controlli della Corte dei Conti davanti alla Corte Costituzionale*, in Foro It., 1996, I, 1157) e n. 84 del 21 marzo 1996 (commentata da ROMBOLI, R., *Il controllo dei decreti legge da parte della Corte Costituzionale : un passo avanti e uno indietro*, *ibidem*, I, 1113). Con queste sentenze la Corte Costituzionale ha riconosciuto a se stessa la possibilità di controllare il contenuto sostanziale dei decreti legge, in caso di reiterazione degli stessi con la stessa formulazione testuale e comunque la medesima "entità precettiva essenziale", dichiarandone l'illegittimità. Vedi inoltre ordinanza n. 130 del 24 aprile 1996, annotata da ROMBOLI, *ibidem*, I, 2315. Da ultimo vedi sentenza della Corte Costituzionale n. 360 del 24 ottobre 1996, in Giur. Cost., 1996, 3147 (con nota di SORRENTINO, *La reiterazione dei decreti legge di fronte alla Corte Costituzionale*, *ibidem*, 3157 ; CICCONE, *La sentenza n. 360 del 1996 della Corte Costituzionale e la fine della reiterazione dei decreti legge : tanto tuonò che piovve*, *ibidem*, 3162).

⁴ MOSCHETTI, *Perché oggi il Il Fisco?*, cit., ; FALSITTA, *Per un Il Fisco civile*, Milano, 1996; MELONCELLI, *La "delegificazione" ex art. 17, comma 2° L. n. 400/1988 tra natura procedimentale e natura sostanziale nelle disposizioni sull'accertamento tributario*, in AA.VV., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo* a cura di Claudio Preziosi (Convegno di studi 20-21 maggio 1994 - Università di Salerno), Roma - Milano, 1996, 315 e ss..

⁵ Cfr. ZIZZO, *Riflessioni in tema di tecnica legislativa e norma tributaria*, in Rass. Trib., 1988, I, 185; TREMONTI, *Scienza e tecnica della legislazione*, in Riv. sc. Fin. Dir. fin., 1992, I, 52; nonché sul tema già BERLIRI, *Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione ed interpretazione della norma tributaria*, in Dir. prat. Trib., 1979, I, 3; *Idem*, *Ancora sulle cause della mancanza di certezza nel diritto tributario*, in Giur. Imp., 1984, 417.

⁶ Così SAJA, *La giustizia costituzionale nel 1989*, in Giust. Cost., 1990, 578.

⁷ Il 13 settembre 1990 viene istituita la Commissione per la Carta dei contribuenti (vedi MARONGIU, *Contributo...*, cit., 585); il 13 gennaio 1991 l'assemblea del CNEL approva le "Osservazioni e proposte del CNEL per un più efficiente modello di amministrazione tributaria, per un nuovo modello di rapporti Il Fisco e contribuente, per la riforma del contenzioso, per un più equo trattamento tributario della famiglia"; il 4 giugno 1992 il Sen. Visco presenta un disegno di legge costituzionale a difesa dei diritti del contribuente ; il 27 maggio 1993 proposta di legge dell'On. Wilmo Ferrari alla Camera ; il 21 giugno 1993 l'On. Leonardi presenta al Senato un progetto di legge noto come "Carta dei diritti del contribuente" ; il 14 luglio 1994 presentazione al Parlamento e al Governo dei risultati della ricerca del CNEL con relativi progetti di legge costituzionale (vedi MARONGIU, *Disposizioni sulla legge tributaria in generale*, in Dir. Prat. Trib., 1994, I, 337 ; GLENDI, *Il codice tributario in Italia e le disposizioni sulla legge tributaria in generale*, *ibidem*, 1337).

ne che emergeva dai vari progetti era quella di predisporre un articolato di disposizioni sulla legge tributaria in generale che rafforzasse il principio della certezza giuridica e, conseguentemente, desse attuazione, anche nel nostro Paese, ai diritti fondamentali del contribuente.

E' nato così, dopo un lungo e faticoso *iter* parlamentare, lo Statuto in materia dei diritti del contribuente, approvato con legge n. 212 del 27 luglio 2000⁸. Tale Statuto, attraverso la garanzia del puntuale rispetto dei vincoli posti dalla Costituzione alla formazione delle leggi anche nel settore tributario, intende rappresentare un primo passo verso una disciplina per principi, stabile nel tempo, trasparente e affidabile, che garantisca al contribuente – sempre maggiormente coinvolto nella realizzazione dell'obbligo tributario – l'agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia fiscale, e delle conseguenze dei propri comportamenti, diminuendo così i costi diretti e indiretti dell'obbedienza fiscale.

Un primo pregio della legge n. 212 è quello di individuare le aree fondamentali del rapporto tra Fisco e contribuente in un'epoca in cui il sistema fiscale, improntato al principio dell'autoliquidazione delle imposte, chiama il contribuente a fare diretta applicazione della norma tributaria; sotto questo profilo assumono rilevanza le garanzie sulla certezza del diritto, sull'obbligo dell'informazione e dell'assistenza da parte dell'Amministrazione finanziaria, nonché sul diritto del contribuente alla adeguata conoscenza delle conseguenze delle proprie azioni sul piano fiscale e quindi sulla tutela dell'affidamento, nonché sull'equo e regolare svolgimento delle procedure accertative e contenziose.

D'altro canto, non può tacersi che, a fronte della vastità e validità dei propri contenuti, lo Statuto del contribuente trova un limite, difficilmente superabile, proprio nelle forme della sua emanazione: essendo stato approvato con legge ordinaria, lo Statuto si colloca nella gerarchia delle fonti quale atto subordinato ai precetti costituzionali e pari ordinato alle altre leggi nonché agli altri atti aventi forza di legge. Premesso che tra le fonti di produzione del nostro sistema non trova posto la legge c.d. organica, ovvero un atto normativo recante principi generali emanato sulla base di una procedura rafforzata, le norme dello Statuto vanno interpretate, al pari di ogni altra disposizione di legge, in base alle disposizioni prelimina-

⁸ La legge n. 212 del 27 luglio 2001, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 177 il 31 luglio 2000, è entrata in vigore il giorno successivo alla data di pubblicazione in forza dell'espressa disposizione di cui all'art. 21 del testo normativo.

Per un primo commento alle disposizioni dello Statuto si rinvia a GLENDI, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, in Corr. Trib., 2000, 2415; CORSO, *Il ritorno del principio della fissità nello Statuto del contribuente*, *ivi*, 2789.

ri al codice civile⁹ e a poco sembrano valere le autoqualificazioni, riferite allo Statuto nel suo complesso, con le quali esordisce l’art. 1, comma 1, della legge n. 212: una, relativa alla sua funzione attuativa “*degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione*” e l’altra, relativa alla portata delle norme in esso contenute, definite “*principi generali dell’ordinamento tributario*”. Tali clausole costituiscono indubbiamente una dichiarazione espressa dell’intenzione del legislatore di orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario e dunque, sotto questo profilo, costituiscono un importante riferimento per l’interprete del diritto; tuttavia, per giurisprudenza costituzionale costante qualsiasi autoqualificazione non può da sola raggiungere il proprio obiettivo. La definizione dello Statuto come legge di attuazione costituzionale potrebbe semmai acquisire autonoma consistenza laddove i principi di garanzia e di tutela in esso enunciati assurgessero – sulla base di una verifica di rispondenza all’interno dell’ordinamento tributario – a parametri integrativi dei precetti costituzionali richiamati nella sede dell’eventuale giudizio di legittimità di fronte alla Consulta¹⁰, nel quale venga posto in debito rilievo il nesso di interdipendenza tra i precetti costituzionali e le disposizioni dello Statuto in rapporto con la norma dell’ordinamento di cui si vuole far valere l’illegittimità.

Occorre comunque distinguere il piano della validità di disposizioni di legge emanate in contrasto con i principi dettati dallo Statuto, dal piano dell’efficacia del medesimo. Il citato art. 1 dello Statuto contiene due clausole c.d. di salvaguardia, o rafforzative: la prima, volta a vietare deroghe e modifiche alle disposizioni dello Statuto se non espressamente sancite in una diversa norma; la seconda, volta a escludere che tali deroghe o modifi-

⁹ Resta da verificare la forza vincolante dello Statuto alla luce del recente e significativo processo di trasformazione della funzione legislativa che sta avendo luogo nei diversi rami del diritto (v. CARNEVALE, *Riflessioni sul problema dei vincoli all’abrogazione futura: il caso delle leggi contenenti clausole di sola abrogazione espressa nella più recente prassi legislativa*, in *Trasformazioni della funzione legislativa*, I, a cura di Modugno, Milano, 1999; SERGES, *Norme sulla normazione e limiti all’interpretazione autentica*, *Ibidem*, II, 2000, 263; RUGGERI, *Linee emergenti e prospettive di razionalizzazione in tema di norme sulla normazione*, in *Rass. Parl.*, 2000, 379; CELOTTO, *La soluzione delle antinomie*, in *Appunti per una teoria generale del diritto*, a cura di Modugno, Milano, 2001, 158) mediante il sempre più frequente utilizzo, nell’ambito di testi normativi di portata generale, delle cosiddette clausole di autorafforzamento. Mediante tale *espedita*, il legislatore si propone di vincolare se stesso o, meglio, di vincolare il legislatore futuro, nella sua attività di normazione; tuttavia trattandosi di clausole contenute comunque in fonti primarie occorre verificare l’effettiva cogenza di tali precetti. Ciò premesso, occorre riflettere se ad esempio il contenuto dell’art. 1 della legge di conversione n. 354 del 2000, possa essere considerato un esercizio espresso di deroga “rispettoso” dei principi dello Statuto. Recita infatti il citato articolo “*le prescrizioni di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, in quanto incompatibili, non si applicano al contenuto del presente decreto*”.

¹⁰ Così PINELLI, *Sulle clausole rafforzative dell’efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Atti del Convegno, Jesi 6 marzo 2001.

che possano essere attuate mediante il ricorso a leggi speciali¹¹. E' stato accennato alla sempre maggiore frequenza con cui il legislatore utilizza le dette clausole di autorafforzamento ma, anche con riferimento alla clausole appena ricordate, l'autoqualificazione appare essere solo un elemento destinato alla valutazione dell'interprete, posto che, sulla base delle ordinarie regole che presiedono all'interpretazione delle norme, tale precetto non ha di per sé efficacia superiore a quella di qualsiasi atto successivo di emanazione legislativa¹².

Nello Statuto del contribuente è possibile individuare almeno due gruppi di norme¹³: il primo volto a fissare una serie di limiti e principi regolatori della funzione legislativa nella materia tributaria e il secondo volto a disciplinare alcuni fondamentali aspetti del rapporto tra fisco e contribuente nella loro fase attuativa. Le norme sulla produzione hanno come destinatario il legislatore; le norme dispositive sulla motivazione degli atti, sull'interpello, sulla tutela dell'affidamento hanno come destinatari sia il contribuente che l'amministrazione.

1. Limiti e principi regolatori della legislazione tributaria

Per quel che riguarda le norme sulla produzione, i costituzionalisti¹⁴ ritengono che la più rilevante novità introdotta dallo Statuto sia rappresentata dalla disposizione contenuta nel comma 2 dell'art. 1. Tale disposizione introduce un singolare limite alla legislazione di interpretazione autentica, prevedendo che *“l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta solo in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica”*.

Norme interpretative

¹¹ Appare utile ricordare che già l'art. 1, comma 2, della legge 7 gennaio 1929, n. 4, recante “Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie” successivamente abrogato dal D.L. n. 429 del 1942 convertito in legge n. 516 del 1982, prevedeva che “le disposizioni della presente legge [...] non possono essere abrogate o modificate da leggi posteriori concernenti singoli tributi, se non per dichiarazione espressa del legislatore con specifico riferimento alle singole disposizioni abrogate o modificate”.

¹² Si rinvia sul punto alle considerazioni, ancora oggi valide, svolte da CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, Padova, ed. 1984, 187, in base alle quali, stante la “rigidità” della Costituzione italiana, l'inesauribilità della funzione legislativa, talora solo affermata come teoricamente coesistente al fenomeno abrogativo talaltra desunta anche dall'art. 70 della Costituzione, non si traduce solo nel divieto di immodificabilità assoluta dei precetti sanciti in una certa legge, ma comporta altresì il divieto di disporre comunque dell'efficacia dei medesimi, comprese le modalità di abrogazione.

¹³ Tale lavoro è in realtà strutturato su una tripartizione, ma quello che qui si vuole porre in evidenza è la distinzione tra un primo blocco di norme in materia di normazione ed un secondo blocco di carattere che definiamo genericamente applicativo – dispositivo, a sua volta scomponibile in ulteriori partizioni a seconda dell'argomento in esse sviluppato.

¹⁴ Sul punto si rinvia per un'ampia trattazione a SERGES, *Norme sulla normazione ...*, cit., *passim*.

Anche questa norma sembra porre un duplice limite all'attività interpretativa del legislatore, in quanto, la consente solo *in casi eccezionali* e con *legge ordinaria* e inoltre prevede che il testo della norma di interpretazione autentica sia espressamente rubricato come tale¹⁵. Ciò sembra eliminare quella necessità di indagine sulla natura sostanzialmente innovativa o interpretativa di una nuova disposizione che in passato ha dato luogo a innumerevoli contenziosi giunti fino alla Corte costituzionale. Sotto altro profilo, osserviamo che la previsione in commento sembra contenere una contraddizione in termini, consentendo l'adozione di norme di interpretazione autentica solo in casi eccezionali, ed escludendo al contempo espressamente la possibilità di adottare norme di interpretazione autentica mediante l'utilizzo del decreto-legge, ovvero di un provvedimento normativo emanabile, ai sensi dell'art. 77 della Costituzione, proprio “*in casi eccezionali*”: in tal modo, le materie che possono essere disciplinate mediante decreto legge risultano ulteriormente ridotte, suscitando nell'interprete fondati dubbi di legittimità in ordine alla previsione dello Statuto.

Le disposizioni del successivo articolo 2, in tema di chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, rispondono a una delle principali esigenze che hanno condotto alla redazione e approvazione dello Statuto. Come segnalato in premessa, “l'alluvione” normativa, unita alla pessima tecnica di redazione dei testi legislativi, che andava caratterizzando l'evoluzione del diritto tributario¹⁶, hanno accelerato, proprio in questo settore, quell'opera di razionalizzazione della legislazione che sarebbe dovuta avvenire in tutti gli ambiti dell'ordinamento italiano mediante l'approvazione di un disegno di legge *ad hoc* presentato in Parlamento nel 1999. Il suddetto disegno di legge non ha più avuto seguito ma, in data 2 maggio 2001, la Presidenza del Consiglio dei Ministri ha emanato – facendo seguito alla sua precedente circolare del 24 febbraio 1986 – la circolare n. 105, in materia di “Redazione degli atti normativi”, contenente le regole di carattere formale e sostanziale cui si “*debbono attenere le amministrazioni nella redazione degli atti normativi, legislativi o di altra natura*”. E' significativo segnalare che nella sistematica del testo, le disposizioni tributarie vengono considerate in un paragrafo a parte (4.11, pag. 40) dove risultano riportati, quasi integralmente, i precetti contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente in punto di “*legistica formale*”¹⁷.

**Chiarezza
e trasparenza
delle
disposizioni**

¹⁵ Cfr. RESCIGNO, G.U., *Leggi di interpretazione autentica e leggi retroattive non penali incostituzionali*, in Giur. Cost., 1964, 770; TABET, *Legge correttiva e legge interpretativa nell'esperienza della riforma tributaria*, Roma, ed. provv. 1981, *passim*.

¹⁶ Si rinvia sul punto alle classificazioni formulate da FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, 2000, in ordine alle diverse disfunzioni riscontrabili nella redazione di testi normativi: ipertrofia, omeomorfismo, ecc.

¹⁷ Cfr. RESCIGNO, G.U., *Tecnica legislativa*, in Enc. Giur., Roma, 1993; PAGANO, *Introduzione alla legistica*, Milano, 1999, *passim*.

I suddetti precetti, contenuti nell'art. 2 dello Statuto, attengono anzitutto all'obbligo di menzionare, nel titolo dell'atto legislativo e nella rubrica delle partizioni interne, l'oggetto; a quello di indicare, nei richiami ad altre disposizioni, il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende far rinvio; a quello di riportare il testo apportato dalle disposizioni modificative di previgenti norme tributarie e, infine, all'obbligo dell'omogeneità, imponendo il divieto di inserire disposizioni di carattere tributario in leggi non aventi ad oggetto la materia tributaria. Quest'ultima previsione, solitamente denominata “divieto di norme intruse” mira a contrastare la tecnica legislativa, diffusa soprattutto negli anni ottanta e novanta, dell'inserimento “occulto” di disposizioni tributarie in testi normativi di altre materie quale espediente per promulgare emendamenti che non avrebbero trovato consenso presso la maggioranza, né presso l'opinione pubblica. In linea più generale, il fine ultimo delle disposizioni dell'art. 2 – come evidenziato nella stessa Relazione illustrativa allo Statuto - è quello di offrire al destinatario della norma tributaria un testo aggiornato e completo delle norme vigenti, nonostante il fatto che le stesse possano subire ripetute “manipolazioni” a seguito di interventi emendativi.

In materia di efficacia della norma tributaria nel tempo, il comma 1 dell'art. 3 prevede che le norme tributarie non hanno effetto retroattivo e pertanto debbono valere solo per il futuro¹⁸. Tale principio trova una deroga espressa, come già indicato, nel caso delle norme di interpretazione autentica, alle quali lo Statuto stesso riconosce ontologicamente efficacia retroattiva.

**Efficacia
delle norma**

E' noto che la questione della legittimità delle norme retroattive in materia tributaria deve essere verificata alla luce del rispetto del principio costituzionale della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione e, in particolare, dei requisiti di attualità ed effettività che, detta capacità, secondo l'elaborazione giurisprudenziale della Corte costituzionale, deve rivestire. Al riguardo, l'art. 3 dello Statuto non sembra introdurre alcuna novità sul piano sostanziale, in quanto la norma con efficacia retroattiva – sia che venga emanata in ottemperanza ai principi dello Statuto, in quanto norma di interpretazione autentica o espressamente derogante, sia che venga emanata senza l'osservanza dei citati principi – sarà comunque legittima solo in quanto rispettosa dei precetti costituzionali e, in particolare, del già richiamato art. 53.

La disposizione dello Statuto in tema di irretroattività si colloca comunque, nella gerarchia delle fonti, sullo stesso piano della previsione contenuta nell'art. 11 delle preleggi; entrambe le norme hanno carattere di principio e

¹⁸ In tema di retroattività delle norme si rinvia in dottrina a GABBA, *Teoria della retroattività delle leggi*, Torino, 1891-1898, I; PALADIN, *Appunti sul principio di irretroattività delle leggi*, in foro amm., 1959, I, 946; CHIRONI, *Della non retroattività della legge in materia civile*, Siena, 1884; OLIVIERI, *Retroattività della legge*, in Dig. It., XX.

sono contenute in una legge generale, entrambe hanno efficacia di legge ordinaria e sono dunque derogabili da successive leggi di pari grado.

Dal coordinamento tra il primo comma dell’art. 1 e il primo comma dell’art. 3 deriva che, ogni qual volta il legislatore intenda attribuire efficacia retroattiva a una disposizione di legge in materia tributaria, deve farlo derogando espressamente al citato art. 3 dello Statuto; diversamente, il criterio che deve sovrintendere all’interpretazione delle norme fiscali resta quello – ordinario – dell’irretroattività delle stesse.

Si rileva che nella citata disposizione non viene precisato se il divieto di retroattività debba intendersi limitato alle sole ipotesi di retroattività “sfavorevole” al contribuente o debba operare anche per l’ipotesi in cui l’eventuale interpretazione retroattiva giochi a favore del contribuente. Possiamo solo segnalare che ad oggi sono numerosi i casi di normazione retroattiva in favore a vantaggio del contribuente, anche senza che le disposizioni emanate contenessero deroghe espresse all’art. 3, primo comma: pensiamo alla maggior parte delle modifiche attenuative dell’onere fiscale introdotte dal collegato 2000 e dalla legge finanziaria 2001, e in particolare alla disciplina transitoria - più che retroattiva – che caratterizza l’entrata in vigore della riforma dell’imposta sulle successioni e donazioni¹⁹.

La relazione illustrativa precisa che la previsione di irretroattività della norma tributaria è stata inserita nello Statuto al fine di far superare al contribuente “*il tradizionale stillicidio*” di una disciplina tributaria che opera per periodi di imposta ampiamente decorsi ovvero, e comunque, anteriori alla data di entrata in vigore di norme che innovano elementi del rapporto tributario²⁰. Fine ultimo di tale norma è dunque quello di rafforzare la certezza giuridica in materia tributaria. Tuttavia, va posto in evidenza che l’ultimo periodo del primo comma dell’art. 3, a parziale temperamento del principio ora illustrato, prevede la possibilità che esso non operi relativamente alle modificazioni della disciplina dei tributi periodici, solo con riguardo ai periodi d’imposta in corso alla data di entrata in vigore delle modificazioni stesse.

¹⁹ A titolo esemplificativo si rinvia dunque alle disposizioni di cui all’art. 69 della legge n. 342 del 2000, cosiddetto collegato fiscale. Si sottolinea che in forza di tale regime transitorio a determinate condizioni possono usufruire delle aliquote così come riformate anche successioni apertesesi nel 1999; per una completa analisi di tali fattispecie si rinvia a MASTROIACOVO, *Considerazioni relative all’entrata in vigore della riforma dell’imposta sulle successioni e donazioni*, in Riv. dir. trib., 2001, I.

²⁰ Anche se nell’ambito di argomentazioni più complesse appare significativo il pensiero di ESPOSITO., *Irretroattività e legalità delle pene*, in La Costituzione italiana, Saggi, Padova, 1954, 88. Afferma l’Autore che la presenza dell’art. 54 Cost. rende possibili solo quelle leggi di cui sia possibile l’osservanza da parte dei cittadini. Questo rapporto tra obbligatorietà e principio di irretroattività è stato visto anche in termini di collegamento tra gli artt. 10 e 11 delle preleggi, affermando, cioè, che tale principio necessita di una preventiva conoscenza o conoscibilità della norma.

Il secondo comma dell’art. 3 prevede inoltre che nessun adempimento tributario, introdotto per la prima volta a seguito di nuove disposizioni, possa essere imposto al contribuente prima che siano decorsi sessanta giorni dalla data in cui lo stesso è stato istituito²¹.

Il terzo comma infine, a maggiore garanzia della certezza cui dovrebbe essere improntato il rapporto tra contribuente e Fisco, anche durante la fase di attuazione e riscossione del tributo, prevede che i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti d’imposta non possano essere prorogati. Tale disposizione, dall’apparente carattere perentorio, è stata in realtà già di recente derogata²².

La disposizione dell’art. 4 – in base alla quale “*non si può disporre con decreto legge l’istituzione di nuovi tributi né prevedere l’applicazione di tributi esistenti ad altre categorie*” – è stata introdotta solo in sede di approvazione, con l’intento di risolvere il problema dell’abuso del ricorso al decreto-legge in materia tributaria. Abbiamo già rilevato che tale questione ha costituito un aspetto patologico del sistema normativo italiano, in particolar modo nel periodo compreso tra gli anni ottanta e novanta e che la stessa Corte costituzionale dal 1995 ha assunto una linea piuttosto rigida a salvaguardia della funzione legislativa da abusi di potere da parte del Governo. Escludendo la possibilità di istituire nuovi tributi mediante decreto-legge, il precetto contenuto nella norma in esame viene peraltro a limitare la portata dell’art. 77 della Costituzione, il quale - al di là dei requisiti di necessità e di urgenza - non prevede alcun vincolo particolare in relazione alle materie oggetto di tale fonte di normazione. La dottrina costituzionale si è interrogata sulla efficacia e sulla legittimità stessa di una disposizione di rango ordinario limitativa di una norma costituzionale, tuttavia taluni hanno rilevato che già la legge n. 400 del 1988 aveva introdotto nell’ordinamento disposizioni di carattere analogo, con il solo effetto di limitare un abuso della funzione legislativa delegata²³.

**Decreto legge
in materia
tributaria**

²¹ Oggetto di discussione a tal riguardo sono state le disposizioni del decreto di proroga per effettuare il versamento Unico 2000. “Gli interrogativi sul ritardo nell’emanazione del decreto sono tanto più fondati se si pensa al fatto che il ministro delle finanze aveva a più riprese dichiarato di voler rispettare le previsioni dello Statuto dei diritti del contribuente e che tale norma, considerata il raggiungimento di un traguardo storico, è in ogni caso legge dello Stato e in quanto tale va osservata” in particolare nell’emanazione di un decreto. Così MEZZETTI, *Sulle scadenze torna l’ombra dello statuto*, in *Sole* 24 ore, 26 aprile 2001.

²² La deroga ha riguardato i termini di accertamento in materia di ICI in forza di espressa disposizione contenuta all’ultimo comma dell’art. 18 della legge finanziaria 2001, n. 388 del 2000.

²³ DE SIERVO, *Relazione tenuta a Roma in occasione dell’incontro di studi dal tema “Lo Statuto dei diritti del contribuente”*, marzo 2001.

2. Disciplina del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente

Un secondo gruppo di norme dello Statuto è costituito dalle disposizioni, contenute negli articoli da 5 a 12, volte a tutelare la posizione del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare, l'art. 5 contiene disposizioni tese ad assicurare al contribuente un'adeguata informazione in materia tributaria²⁴, prevedendo che l'Amministrazione si organizzi al fine di consentire una completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti. Al riguardo, di particolare interesse è certamente la sollecitazione, rivolta all'Amministrazione, a predisporre testi coordinati dei corpi normativi e delle circolari e risoluzioni in materia tributaria, nonché a metterli a disposizione dei contribuenti presso gli uffici impositori. Va, inoltre, sottolineato che in sede di approvazione al primo comma è stato aggiunto un secondo periodo in base al quale è previsto che debbano essere altresì assunte idonee iniziative di informazione elettronica – mediante quindi l'utilizzo del sistema di rete informatica – tali da consentire aggiornamenti in tempo reale, fruibili da tutti i contribuenti. A questo riguardo è stato espressamente previsto che l'accesso a tale documentazione debba essere gratuito²⁵.

**Informazioni
del
contribuente**

Relativamente alla previsione contenuta nel secondo comma, la Relazione illustrativa pone in risalto che essa si colloca nel quadro della trasparenza amministrativa già assicurata dalla legge n. 241 del 1990, in forza della quale l'Amministrazione finanziaria è tenuta, non solo a rendere trasparenti i propri atti, ma anche a portare a conoscenza dei contribuenti "*tempestivamente e con mezzi idonei*" tutte le circolari, le risoluzioni e ogni altro atto o decreto relativo sia alla organizzazione, che alle funzioni e ai procedimenti. Si sottolinea al riguardo che, in sede di approvazione della disposizione, è stato espunto dal testo, a maggiore garanzia della posizione del contribuente, il

²⁴ Per un primo approfondimento si rinvia in dottrina alle considerazioni svolte da BRUZZONE, *Il dovere di informazione come principio generale dell'ordinamento tributario*, in Corr. Trib., 2000, 2479.

²⁵ La predisposizione di un sistema di informazione gratuita ed aggiornata a disposizione del soggetto contribuente comporta un concreto passo in avanti nella tutela della posizione di quest'ultimo nei confronti del Il Fisco. Lo strumento informatico ed in particolare la rete di *Internet* costituisce ormai un mezzo di informazione in tempo reale a cui possono facilmente accedere tutti gli interessati, pertanto l'Amministrazione finanziaria ha provveduto alla creazione di un sito (www.finanze.it) all'interno del quale sono messe a disposizione banche dati di prassi, legislazione e giurisprudenza, nonché modelli di dichiarazione o di istanze e collegamenti con amministrazioni periferiche ed Agenzie. E' evidente che in ottemperanza alla previsione normativa la cura costante dell'aggiornamento dei dati sarà a carico della stessa Amministrazione. Cfr. sul punto la Direttiva del Ministero delle Finanze del 21 settembre 2000, nonché la Circolare ministeriale del 21 dicembre 2000, n. 236/E del Dipartimento delle entrate e della Direzione centrale affari giuridici e contenzioso tributario.

riferimento al potere dell'Amministrazione di sottrarre i suoi atti alla conoscenza dei terzi in ragione dei prevalenti interessi contemplati dall'art. 24 della citata legge n. 241.

Sotto un profilo operativo, occorre evidenziare che l'ampiezza della formulazione normativa consente di ricomprendere tra gli atti emanati dall'Amministrazione finanziaria tutti quelli che hanno riflessi sugli operatori della materia tributaria e sui contribuenti²⁶, incluse le risposte agli interpelli formulate ai sensi dell'art. 11 dello stesso Statuto²⁷.

Sempre al fine di garantire un più moderno e democratico rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, l'art. 6 detta una articolata disciplina che vincola il comportamento degli Uffici così da assicurare al contribuente la più ampia conoscenza degli atti che lo riguardano, particolarmente al fine di consentirgli di prevenire conseguenze patrimoniali pregiudizievoli derivanti da suoi atti che, pur compiuti in buona fede, risultino tuttavia non conformi alla legge²⁸. Tutte le disposizioni contenute nell'articolo in commento costituiscono precetti aventi forza di legge rivolti all'Amministrazione finanziaria, ai quali quest'ultima è tenuta ad attenersi pena l'illegittimità degli atti emanati o dei procedimenti intrapresi. Al riguardo, sembra peraltro importante soffermare l'attenzione sui singoli commi evidenziando le eventuali eccezioni che possono essere mosse, anche ai fini di un'eventuale fase giudiziale, riguardo all'operato dell'Ufficio impositore.

Conoscenza degli atti e corretta comunicazione ai contribuenti

Il primo comma dell'art. 6 prevede che, ferme restando le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari²⁹, al contribuente deve essere assicurata la conoscenza effettiva degli atti a lui destinati, mediante la comunicazione degli stessi nel luogo del suo effettivo domicilio, da intendersi, ai sensi dell'art. 43 del codice civile, quale “*luogo in cui una persona stabilisce la sede principale dei suoi affari e interessi*”. Il domicilio può essere desunto dalle informazioni in possesso della stessa Amministrazione o di altre

²⁶ Si segnala inoltre MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in Riv. dir. trib., 2001, II, 389. Analizzando la portata dell'art.5 anche in relazione all'art. 12 del medesimo testo normativo, l'Autore sostiene che dalla formulazione letterale della norma può desumersi un obbligo in capo ai verificatori – nel momento in cui accedono presso la sede della verifica – ad informare il contribuente sui fatti previsti, senza attendere che sia lo stesso contribuente ad attivarsi per ottenere tali informazioni. Per quanto attiene al contenuto di queste informazioni, esso potrà comprendere quanto alle ragioni della verifica, il tipo di verifica e la sua origine; quanto all'oggetto, il tributo, le annualità o i periodi d'imposta nonché le aree di attività su cui verte la verifica.

²⁷ Come meglio specificato in seguito, infatti l'Amministrazione può rispondere alle richieste di interpello sia sotto forma di circolare o risoluzione, qualora siano molteplici i quesiti ad essa rivolti relativi alla medesima fattispecie controversa, sia sotto forma di risposta *ad personam*.

²⁸ Al riguardo si rinvia alla Relazione illustrativa allo Statuto, nonché in dottrina a BRUZZONE, *Certezza e semplificazione del prelievo fiscale*, in Corr. Trib., 2000, 2607; *Idem*, *Attuati i principi dello Statuto sulla conoscenza degli atti*, *ivi*, 2001, 853.

²⁹ Cfr. al riguardo la Circolare ministeriale del 31 gennaio 2001, n.11/E dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale accertamento.

amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente; nel caso in cui sia stato eletto un domicilio speciale, la comunicazione degli atti relativi al procedimento cui si riferiscono dovrà essere data nel luogo a tal fine prescelto. Già nella originaria formulazione di questa norma il legislatore aveva espressamente previsto che in ogni caso gli atti che l'Amministrazione finanziaria porta a conoscenza del contribuente debbano essere comunicati in modo tale da garantire la riservatezza del loro contenuto nei confronti dei soggetti terzi.

Il secondo comma dell'art. 6 pone a carico dell'Amministrazione l'onere di informare il contribuente di ogni fatto o circostanza che, in base alle conoscenze da essa possedute, comportino il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendo l'integrazione o la correzione delle indicazioni contenute negli atti che impediscono tale riconoscimento, anche solo parziale. La previsione è volta a garantire al contribuente l'adempimento dell'obbligazione tributaria con il minor aggravio possibile, sia avuto riguardo al numero di adempimenti sia all'onere economico da sostenere, consentendogli inoltre di prevenire conseguenze patrimoniali pregiudizievoli. Improntata alla medesima finalità è anche la previsione del terzo comma, secondo cui l'Amministrazione è tenuta ad assumere iniziative volte alla divulgazione dei modelli di dichiarazione e delle relative istruzioni in tempi utili per la loro compilazione; è espressamente sottolineato che tali atti, messi a disposizione del contribuente per adempiere alla propria obbligazione tributaria, debbono essere comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze tecniche³⁰.

Il quarto comma dell'art. 6 stabilisce che non possono essere richiesti al contribuente documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni che il contribuente indica³¹. La disposizione si riferisce all'attività conoscitiva che l'amministrazione svolge nell'esercizio dei propri poteri istruttori³², come conferma anche l'esplici-

³⁰ Queste disposizioni si prefiggono pertanto di tutelare la posizione del contribuente nell'ambito di un sistema tributario generalmente improntato all'autoliquidazione, all'interno del quale dunque lo stesso contribuente riveste il ruolo di primo interprete delle norme tributarie. Cfr. sul punto LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1999.

³¹ L'ultimo periodo della disposizione indica la procedura per l'acquisizione dei documenti e delle informazioni rinviando ai commi 2 e 3 dell'art. 18 della legge 7 agosto 1990, n. 241. Appare utile ricordare che già nella Relazione illustrativa allo Statuto era stato evidenziato che la natura di “principi generali dell'ordinamento tributario” delle disposizioni dello Statuto non avrebbe potuto, né dovuto incidere sull'assetto del regime giuridico delle attività dell'Amministrazione introdotto appunto dalla legge n. 241 del 1990.

³² Tale norma tende dunque a limitare un continuo ricorso al contribuente, da parte degli Uffici, per il reperimento di informazioni o documento allo stesso relativi, al fine, principalmente, di contenere le ipotesi di intervento del contribuente in funzione esclusivamente servente. In tal senso MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, cit., 392.

ta possibilità che il contribuente indichi l'eventuale altra amministrazione pubblica in possesso dei dati richiesti³³.

L'ultimo comma dell'art. 6 dispone, infine, a pena di nullità dell'atto emanato dall'Ufficio impositore, che le iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione del contribuente, debbano essere precedute dall'invito, da parte dell'amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente, a fornire chiarimenti necessari o produrre documenti mancanti. Tale invito deve essere esperito mediante utilizzo del servizio postale o di mezzi telematici, dando termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta³⁴. Come sopra preannunciato, la norma sancisce espressamente la nullità dei provvedimenti emessi in violazione delle suddette disposizioni: in presenza di un'iscrizione a ruolo derivante da incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione prodotta dal contribuente spetta dunque al professionista verificare la legittimità del procedimento esperito dall'Ufficio impositore³⁵. Precisiamo che la disposizione si applica anche nel caso della debenza di un rimborso inferiore a quello oggetto di istanza, mentre non si applica nelle ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto.

Con il successivo art. 7, il legislatore tributario ha voluto richiamare l'Amministrazione finanziaria al rispetto dei generali doveri previsti dalla legge n. 241 del 1990 in tema di motivazione degli atti, di individuazione dei

**Motivazione
degli atti**

³³ Anche se solo *obiter dictum* la Corte di Cassazione nella sentenza 6 ottobre – 22 dicembre 2000, n. 16097, nella motivazione ha fatto riferimento al quarto comma dell'art.6 dello Statuto affermando la natura procedurale e pertanto non retroattiva. Per un primo commento alla sentenza si rinvia a GLENDI, *Una disposizione che è improprio definire procedurale*, in Guida norm., 2001, 12, 19; LUPI, *Un privilegio dell'amministrazione non ancora eliminato*, *ibidem*, 21.

³⁴ L'adeguamento del sistema tributario a tali nuovi principi è stato attuato mediante l'emanazione del D. Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 recante “Disposizioni correttive di leggi tributarie vigenti, a norma dell'art.16 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernete lo Statuto dei diritti del contribuente”. In particolare agli artt. 36 *bis* e *ter* del D.P.R. n. 600 del 1973, relativo all'accertamento delle imposte sui redditi, è stato introdotto il termine di trenta giorni a favore del contribuente per fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria. Analogamente tale termine è stato introdotto all'art. 54-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972 in materia di imposta sul valore aggiunto. In conseguenza di tali modifiche è stato sostituito anche il comma 2 dell'art. 2 del D.lgs. n. 462 del 1997 concernente l'unificazione ai fini fiscali e contributivi delle procedure di liquidazione, riscossione e accertamento. Con riferimento a tale ultimo articolo si precisa che successivamente alla comunicazione effettuata dal contribuente di elementi che possono rilevarsi utili della rideterminazione di quanto dovuto, la stessa Amministrazione è tenuta a comunicare in via definitiva al contribuente l'importo determinato. La norma, occorre sottolineare, non si riferisce ai chiarimenti forniti dal sostituto d'imposta. Occorre rilevare che nell'adeguamento delle disposizioni vigenti ai precetti dello Statuto non è stata riprodotta quella parte della disposizione che prevede la nullità dell'atto emanato in violazione dell'art. 6, comma 5, pertanto sarà compito del professionista, in sede di eventuale contenzioso, sostenere in via interpretativa la nullità dell'atto in presenza delle violazioni suddette.

³⁵ Si rinvia al riguardo alle linee di indirizzo fornite dal Ministero delle Finanze nella Direttiva del 21 settembre 2000 in tema di “Modalità di garanzia della trasparenza e conoscibilità dei propri atti che l'Amministrazione finanziarie è tenuta ad assicurare”.

responsabili del procedimento e di comunicazione informativa al destinatario dei provvedimenti finali. In quest’ottica, il primo comma dell’art. 7, richiamando espressamente l’art. 3 della legge sopra citata, dispone che gli atti dell’amministrazione finanziaria devono essere motivati indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’Ufficio impositore³⁶.

Questo principio di motivazione degli atti emanati dall’Amministrazione finanziaria, così come sancito nello Statuto, comporta una riflessione ulteriore in merito al rapporto tra motivazione e prova nell’atto di accertamento e dunque nella fase antecedente a quella contenziosa. La dottrina tributaria si divide tra coloro che ritengono che la prova, nella fase dell’accertamento, non debba necessariamente rivestire gli stessi caratteri della prova nel processo, in quanto l’Amministrazione dovrebbe limitarsi a fornire “a se stessa” la prova della validità dell’attività svolta in conformità della normativa positiva e in ottemperanza ai principi enunciati all’art. 97 della Costituzione, e coloro che invece ritengono che l’atto di accertamento debba già contenere, oltre alla motivazione e dunque all’esplicitazione dell’*iter* logico giuridico che ha condotto l’Ufficio ad emanare il provvedimento, anche la prova delle ragioni addotte a fondamento dello stesso. Questa seconda ipotesi ricostruttiva trova fondamento normativo nel disposto dell’art. 54 del d.p.r. n. 633 del 1972, in materia di imposta sul valore aggiunto, laddove al secondo comma si fa espressamente riferimento all’indicazione dei relativi elementi probatori a pena di nullità dell’avviso in rettifica. Con l’entrata in vigore dello Statuto sembra che “*i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche*” previste dal citato art. 7 non possano più essere interpretati se non come elementi di prova a fondamento dell’atto emanato.

Per adeguare il sistema tributario alla generale previsione di un obbligo di motivazione degli atti emanati dall’Amministrazione, si è preferito agire mediante una espressa recezione della disposizione nei singoli testi normativi piuttosto che rimettere la loro attuazione alla mera interpretazione armonica dei principi generali con la legislazione positiva. Pertanto, con il D. Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, recante disposizioni correttive di leggi tributarie vigenti alla luce della delega conferita al Governo ai sensi dell’art. 16 dello Statuto stesso, sono stati modificati gli articoli relativi all’avviso di accertamento sia in materia di accertamento delle imposte sui redditi che di imposta sul valore aggiunto, di registro, di successione e donazione, nonché in materia di imposta comunale sugli immobili e in genere di tributi locali,

³⁶ In dottrina si rinvia a MAGISTRO, *Chiarezza e motivazione degli atti dell’Amministrazione finanziaria*, in *Corr. Trib.*, 2000, 2751; AMATUCCI, *Ancora dubbi sulla motivazione nell’avviso di accertamento*, *ivi*, 2001, 882.

introducendo non solo l’obbligo di motivazione, ma esplicitando anche il contenuto di tale motivazione, la quale deve contenere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato l’Amministrazione all’emanazione dell’atto³⁷.

Altro fondamentale principio introdotto dall’ultimo periodo del primo comma dell’art. 7 dello Statuto è quello che obbliga l’Amministrazione ad allegare gli atti espressamente richiamati nella motivazione³⁸. Lo stesso giorno dell’entrata in vigore dello Statuto, l’Amministrazione ha provveduto a diffondere, mediante circolare, indicazioni agli uffici accertatori sul comportamento da seguire in ordine a tale previsione³⁹. In particolare, il Ministero, sottolineando che la disposizione di cui all’ultimo periodo dell’art. 7, comma 1, sembra “*richiedere all’Amministrazione finanziaria adempimenti che, in base alle disposizioni vigenti e all’ormai consolidato orientamento giurisprudenziale non sono necessari per la legittima motivazione degli atti*”, ha segnalato l’opportunità, in attesa dell’emanazione dei decreti correttivi e “*pur mancando una espressa previsione di nullità*”, di adeguarsi immediatamente alla disposizione stessa, al fine di evitare eventuali eccezioni di illegittimità⁴⁰. Con l’emanazione del già citato D. Lgs. n. 32 del 2001, la portata del principio genericamente sancito dell’obbligo di allegazione degli atti richiamati ha trovato una interpretazione restrittiva. E’ stato specificato che il suddetto obbligo sussiste, non già in presenza di un mero richiamo in motivazione di un altro atto, ma solo qualora l’atto richiamato non sia conosciuto né già stato ricevuto dal contribuente; inoltre è stato previsto che l’allegazione non è necessaria qualora l’atto emanato ne riproduca esso stesso il contenuto “*essenziale*”. Si sottolinea, peraltro, che pur avendo attribuito alla disposizione in esame un’interpretazione più restrittiva, il decreto legislativo ha sancito espressamente la nullità degli atti emanati in violazione di quanto sopra disposto: tale scelta è sembrata costituire il giusto temperamento tra l’esigenza di garantire l’effettiva conoscenza dell’atto da parte del contribuente, e quella di non imporre all’Amministrazione finanziaria adempimenti troppo onerosi che potrebbero inficiare l’efficienza dell’azione amministrativa, senza essere di fatto utili⁴¹.

³⁷ In dottrina si rinvia a CAPUTI, *Il sistema tributario si adegua allo statuto*, in Corr. Trib., 2001, 889. Le norme oggetto di modificazione sono pertanto l’art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, l’art. 56 del D.P.R. n. 633 del 1972, l’art. 52 del D.P.R. n. 131 del 1986, l’artt. 34 e 35 del D. lgs. n. 346 del 1990, nonché l’art. 11 del D. lgs. n. 504 del 1992 e gli artt. 10, 51 e 71 del D. Lgs. n. 507 del 1993.

³⁸ In dottrina cfr. DEOTTO – MAGRINI, *La nuova motivazione dopo le disposizioni attuative dello Statuto del contribuente*, in Corr. Trib., 2001, 1033.

³⁹ Cfr. Circolare ministeriale n.150/E del 1 agosto 2000.

⁴⁰ In concreto dunque si invitavano gli Uffici ad allegare agli atti di accertamento e di irrogazione di sanzioni copia di atti richiamati in motivazione ancorché già notificati al contribuente e dunque a lui già noti, quali ad esempio il processo verbale di constatazione (per giunta per intero e non solo le relative pagine in contestazione), l’avviso di accertamento principale nel caso di successivo accertamento integrativo, e così via.

⁴¹ Cfr. al riguardo ala Relazione illustrativa al Decreto legislativo correttivo n. 32 del 2001, nonché le considerazioni in sede di esame parlamentare della VI Commissione finanze il 13 dicembre 2000.

Il secondo comma dell'art. 7 elenca le indicazioni che gli atti emanati dall'Amministrazione finanziaria e dai concessionari della riscossione – da interpretarsi come ricomprensivi delle Agenzie – devono tassativamente contenere. Tale disposizione, anch'essa introdotta al fine di confermare i principi sanciti nella legge n. 241 del 1990 relativamente all'attività procedimentale dell'amministrazione, introduce l'obbligo di indicare l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento, l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali promuovere un riesame, anche nel merito, dell'atto in sede di autotutela, nonché le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa presso cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili. Tale disciplina è, evidentemente, espressione della tutela dei diritti fondamentali del contribuente e dunque, in particolare, del diritto a essere informato e conseguentemente a potersi difendere, sia in via amministrativa che giurisdizionale.

Sempre relativamente all'obbligo di motivazione, il comma terzo dell'art. 7 prevede che sul titolo esecutivo e dunque sulla cartella di pagamento debba essere riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento; in mancanza è necessario inserire nell'atto stesso una motivazione.

L'ultimo comma del citato art. 7 prevede infine che la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti⁴². In merito a tale disposizione, dal carattere piuttosto ambiguo, sembra potersi affermare che lo Statuto abbia inteso proteggere il contribuente da una riscontrata tendenza degli organi della giustizia amministrativa a declinare la propria giurisdizione nei ricorsi proposti contro atti non impugnabili davanti alle Commissioni tributarie, proprio in forza della loro natura tributaria.

L'art. 8 dello Statuto introduce importanti novità riguardo alla disciplina dell'obbligazione tributaria⁴³.

Occorre preliminarmente sottolineare il tenore permissivo utilizzato dal legislatore statutario nella formulazione della norma, tale da sottintendere la mancanza di un'automatica applicazione degli istituti del diritto comune nel diritto tributario; in realtà, come di seguito meglio specificato, la normativa

**Tutela
dell'integrità
patrimoniale
del
contribuente**

⁴² Si sottolinea che in sede di esame parlamentare del decreto correttivo n. 32 del 2001 presso la VI Commissione finanze tenutosi il 13 dicembre 2000 è stata prospettata l'ipotesi di introdurre in base appunto alla delega conferita al Governo sulla base dell'art. 16 dello stesso Statuto modificazioni agli artt. 2 e 19 del D. lgs. 546 del 1992 in materia di contenzioso tributario al fine di istituire il ricorso straordinario al Capo dello Stato tra i rimedi di impugnativa possibili avverso gli atti emanati dall'amministrazione finanziaria. Tale proposta è stata tuttavia respinta sia in quanto giudicata inopportuna, sia in quanto eccedente i limiti della delega conferita.

⁴³ Per una prima analisi dell'art. 8 dello Statuto dei contribuenti si rinvia a CAPOLUPO, *Statuto del contribuente: tutela dell'integrità patrimoniale*, in *Il Fisco*, 2000, 10024.

in esame ha un carattere volutamente programmatico rinviando per l’attuazione delle singole previsioni a un successivo decreto di emanazione ministeriale.

Il primo comma dell’art. 8 dunque, prevede che l’obbligazione tributaria può essere estinta anche mediante compensazione. Nel diritto vivente, l’Amministrazione ha sempre avuto la possibilità di compensare i debiti con i crediti del contribuente, mentre altrettanto non era consentito al soggetto passivo che doveva da un lato attendere eventuali rimborsi – o quando consentito dalla tipologia del tributo “riportarli a nuovo anno” – e dall’altro adempiere esattamente alle obbligazioni d’imposta esigibili. La compensazione introdotta dallo Statuto ha dunque un carattere diverso, essa consente maggiori garanzie al contribuente le quali discendono proprio dalla natura dell’istituto – la quale sarà subito chiarita – recepito dal diritto civile.

In ogni caso, come già accennato, lo stesso art. 8 contiene due deleghe per l’attuazione delle disposizioni in esso contenute: la prima, al comma 6, di carattere generale è finalizzata all’emanazione di un decreto del Ministro delle finanze ai sensi dell’art. 17, comma 3 della Legge n. 400 del 1988, la seconda, al comma 8, è specificamente tesa all’attuazione delle disposizioni relative all’estinzione dell’obbligazione tributaria mediante compensazione, per mezzo di un regolamento da adottare ai sensi dell’art. 17, comma 2 della medesima legge del 1988⁴⁴. In particolare questa ultima previsione dispone due importanti criteri, da un lato, infatti, definisce transitorie le attuali disposizioni in materia di compensazione e dall’altro introduce un termine per l’emanazione, e quindi per l’attuazione del regolamento, prevedendo che l’estinzione dell’obbligazione tributaria mediante compensazione deve essere estesa a decorrere dall’anno d’imposta 2002 anche ai tributi per i quali attualmente non è prevista.

Dal tenore della norma piuttosto sintetica ed ambigua emergono immediatamente due diversi interrogativi: uno relativo ai casi, sia dal punto di vista oggettivo sia soggettivo, in cui è possibile avvalersi di tale previsione⁴⁵; l’altro riguardante la tipologia di compensazione cui il legislatore ha voluto recepire. Riguardo alla prima questione si deve ritenere che il primo comma dell’art. 8 sia riferibile a qualsiasi obbligazione a contenuto pecuniario, insorgente nella vicenda attuativa di un tributo, di ogni tipo o categoria, a carico di privati ed a favore del soggetto attivo del tributo stesso⁴⁶. Con riferimento alla natura della compensazione “statutaria”, sembra fondato ritenere che si

⁴⁴ Appare doveroso precisare che i decreti attuativi dell’art. 8 non risultano ad oggi ancora emanati.

⁴⁵ Cfr. al riguardo COMELLI, *L’estinzione per compensazione secondo lo Statuto del contribuente*, Corr. Trib., 2000, 3259.

⁴⁶ FEDELE, *L’art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, Riv. Dir. Trib., I, 2001, 885.

tratti di compensazione volontaria per atti, e non già di compensazione legale; tale istituto tuttavia troverebbe la sua *ratio* nella corrispondente disciplina civilistica⁴⁷ e non già nella diversa regolamentazione cosiddetta della “compensazione” introdotta nell’ambito della materia tributaria – limitatamente ad alcuni tributi e contributi – ai sensi del D. Lgs. n. 241 del 1997, con caratteristiche del tutto peculiari⁴⁸. Tra l’altro, l’espressione “può essere estinta”, utilizzata dal legislatore al primo comma, più di altre sembra dare rilievo all’opposizione del credito in compensazione come esercizio di una facoltà per il debitore ed è espressiva del potere di autoregolamento di interessi, che trova ampi riscontri nella dottrina⁴⁹. Concordando con l’autorevole dottrina richiamata, si possono fare due ulteriori considerazioni sull’utilizzo della compensazione nella forma introdotta dallo Statuto: il dato normativo contrasta con la tesi tradizionale che nega l’estinzione dell’obbligazione d’imposta per compensazione; inoltre l’art. 8, come, ad esempio, la disciplina dell’art. 17 D. Lgs. n. 217 del 1997, non poteva che risolversi in una deroga alla disciplina contabile posta, per giunta, con regolamento.

Altra rilevante novità nel campo della regolamentazione dell’obbligazione tributaria è disciplinata dal secondo comma dell’art. 8, dove è prevista la possibilità che il debito d’imposta possa essere accollato da terzi senza tuttavia la liberazione del contribuente-debitore originario. La natura della forma di accollo prevista nello Statuto non è pacifica in dottrina. Tuttavia sembra che le diverse interpretazioni siano la diretta conseguenza della terminologia alquanto vaga usata dal legislatore statutario e non comportano particolari riscontri sostanziali. Il codice civile regola l’accollo agli artt. 1273 e ss. e si riferisce al solo caso di accollo esterno, quello cioè a cui aderisce anche il creditore. Detta forma di accollo può essere “liberatorio”, quando il creditore libera espressamente il debitore originario, o “cumulativo”, nel caso contrario. In entrambi i casi è pacifica la responsabilità dell’accollante, mentre nel primo caso questa è esclusa per l’accollato-debitore originario⁵⁰. L’accollo interno invece non libera il debitore originario ed ha effetti solo tra l’accollante e l’accollato. In questo caso il creditore, essendo ricondotta tale fattispecie all’adempimento di obbligo altrui *ex art. 1180 c.c.*, non potrà rivalersi nei

⁴⁷ Una giusta critica sui limiti dell’istituto v. FEDELE, *op. ult. cit.*, 887, dove si legge che “se si muove, come ritengo necessario, dal presupposto che la compensazione ammessa per le obbligazioni tributarie è retta dalle regole civilistiche”, si prospetta immediatamente un rilevante limite all’operatività del principio: condizione necessaria per la compensazione è l’identità dei soggetti creditori e debitori dei due contrapposti rapporti obbligatori.

⁴⁸ Si fa riferimento qui alla cosiddetta compensazione mediante pagamento di tributi e contributi con modello F24. E’ noto infatti che si tratta di una disciplina del tutto particolare, sia perché individua limiti massimi delle somme da portare in compensazione, sia perché vincola il soggetto che abbia vantato crediti da compensare al pagamento degli stessi laddove risultino di diverso ammontare rispetto a quello dichiarato. Si tratta peraltro di un meccanismo di compensazione che si traduce in un “acquisto” del credito con tutte le conseguenze che ne derivano.

⁴⁹ FEDELE, *op. ult. cit.*, 888.

⁵⁰ Salvo il caso patologico di cui all’art. 1276 c.c.

confronti dell'accollante. La giurisprudenza tende tuttavia ad affermare che nei casi di acollo interno, all'inadempimento dell'accollante, il creditore può agire in via surrogatoria. Pertanto stabilire se l'acollo introdotto sia quello esterno non liberatorio⁵¹ – che in ogni caso richiede l'adesione del Fisco – ovvero quello interno⁵² – che invece sembra agevolare entrambe le parti del rapporto d'imposta – non comporta sostanziali differenze tranne quella riguardante l'adesione necessaria dell'amministrazione.

Occorre ricordare che la questione della validità e liceità della traslazione convenzionale dell'obbligo d'imposta – in capo a soggetti diversi dal contribuente – era stata oggetto di un sentito dibattito dottrinale, nonché di contrastanti pronunce della giurisprudenza⁵³. Di contro a tale tendenza, il secondo comma dell'art. 8, attribuisce all'acollo dell'obbligazione tributaria natura di principio generale del diritto tributario, meritevole di tutela nell'ordinamento, e rinvia anche relativamente a tale istituto ai decreti attuativi.

Parte della dottrina ha comunque rilevato che la scelta del legislatore non sembra aver superato le motivazioni di nullità delle clausole pattizie relative all'obbligazione tributaria, fino ad oggi sostenute dalla giurisprudenza di legittimità, in riferimento alle quali vengono in rilievo profili di incostituzionalità *ex art.* 53 della Costituzione. Va precisato che la previsione normativa in esame comporta sì una generale ammissibilità del mutamento soggettivo nel lato passivo del rapporto obbligatorio, ma tuttavia prevede la sola aggiunta di un altro soggetto al debitore originario e non la sua sostituzione⁵⁴. In quest'ottica probabilmente è preferibile la dottrina che ritiene l'acollo “tributario” come acollo meramente interno, poiché, in tal caso, i punti di contatto tra l'amministrazione e l'accollante sono pressoché inesistenti. Da tale disciplina discende la questione sulla solidarietà dei soggetti coobbligati nell'adempimento. Emerge dunque che questa norma, apparentemente tesa a tutelare la posizione del contribuente, in realtà garantisce una maggiore solvibilità dell'obbligazione al creditore, nella specie l'Amministrazione finanziaria.

⁵¹ L'analisi dell'art. 8, comma 2, è riferibile solo all'acollo esterno in quanto un eventuale acollo interno, proprio perché tale, non assumerebbe mai rilevanza da richiedere il suo riconoscimento dall'Amministrazione finanziaria. In tal senso v. BRUNELLI, *L'acollo del debito d'imposta nello Statuto del contribuente*, in *Notariato*, 2001, 185.

⁵² V. FEDELE, *op. ult. cit.*, 879, il quale ritiene che la norma limita la figura negoziale al solo acollo interno.

⁵³ La giurisprudenza di legittimità ha ripetutamente affermato la nullità assoluta delle clausole aventi ad oggetto patti sull'imposta: Cass., 22 Agosto 1981, n. 4974; Cass., 28 Novembre 1981, n. 6286; Cass., 5 Gennaio 1985, n. 5; Cass., 20 Novembre 1992, n. 6037; Cass. 10 maggio 1994, n. 4556.

⁵⁴ Il terzo accollante non acquista la posizione di soggetto passivo dell'obbligazione, ma soltanto di coobbligato in forza del contratto di acollo. A tutela della posizione dell'accollante ricordiamo la stessa disciplina civilistica che all'art. 1273, comma 4, del codice civile prevede che questi risponda del debito nei soli limiti in cui lo ha assunto. In generale sull'acollo si rinvia a CICALA, *Accollo*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1958, I, 282; *Idem*, *Gli studi sull'acollo di P. Rescigno*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1961, I, 1420; P. RESCIGNO, *Studi sull'acollo*, Milano, 1958, *passim*.

Un’ulteriore garanzia introdotta dal quarto comma del medesimo art. 8 a favore del contribuente è rappresentata dall’obbligo – fissato dallo Statuto nei confronti dell’Amministrazione finanziaria – di rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto sostenere, ai sensi di legge, per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi, nei casi in cui sia stato definitivamente accertato che l’imposta non era dovuta o era dovuta in parte minore a quella richiesta. Non si comprende dal tenore della norma se si tratti di un rimborso da atto lecito o illecito in quanto nell’ultimo periodo del comma quattro si fa riferimento sia alle ipotesi in cui l’imposta non era dovuta sia a quelle in cui era dovuta in misura minore rispetto a quanto risultante dall’esito dell’attività degli Uffici accertatori. Una dottrina⁵⁵, già richiamata, sul punto ritiene che si tratta non tanto di risarcimento da fatto illecito, ma piuttosto di un indennizzo per le conseguenze dell’esercizio di poteri comunque riconducibili dalla legge all’amministrazione. Per un verso, infatti si vogliono limitare il più possibile le ipotesi di illecito dell’amministrazione; per altro verso la norma riconosce al privato un indennizzo per il maggiore onere patrimoniale derivante anche dal “mero operare della disciplina degli adempimenti dei privati, non mediata da alcun atto dell’ente impositore”.

Infine è utile evidenziare che il quinto comma sancisce un importante principio di carattere generale, negli anni precedenti talvolta derogato da singole disposizioni di legge, per cui l’obbligo di conservazione degli atti e dei documenti – stabilito ai soli effetti tributari – non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione. Il comma 3 dell’art. 8, si configura esplicitamente come norma sulla normazione, fissando un limite sostanziale alle future scelte in ordine a termini di prescrizione stabiliti o prorogati in norme tributarie⁵⁶.

L’art. 10, primo comma, sancisce che i rapporti tra fisco e contribuente sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. La norma afferma un principio “innovativo” nel terreno tributario e insieme interpretativo delle vicende che vedono coinvolti soggetti passivi in relazione all’Amministrazione finanziaria. Il principio è stato inserito tra gli obiettivi strategici dell’Amministrazione finanziaria con il termine di *tax compliance* che indica la necessità di operare per un rapporto fiscale semplice nei modi di attuazione, “trasparente nelle procedure e ampiamente condiviso; insomma - ove possibile - amichevole”⁵⁷.

**Affidamento
e buona fede**

⁵⁵ FEDELE, *op. ult. cit.*, 903.

⁵⁶ FEDELE, *op. ult. cit.*, 899.

⁵⁷ FORTUNA, *Statuto del contribuente, enti locali e prevenzione dell’illecito tributario*, in *Il Fisco*, 2001, 9783.

La stessa Corte di Cassazione aveva avuto modo di affermare che l'Amministrazione finanziaria non è un comune soggetto, ma una pubblica amministrazione. È perciò obbligata all'osservanza di particolari doveri, primo tra tutti quello dell'imparzialità espressamente sancito dall'art. 97 della Costituzione⁵⁸. Il vincolo comportamentale per l'amministrazione, basato sulla tutela dell'affidamento e della buona fede, si può riassumere – oltre che nel puntuale riferimento al principio di collaborazione e buona fede – nella disposizione secondo la quale non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione, ancorché successivamente modificati o disattesi dalla stessa, e nell'altra disposizione che prevede di non irrogare le sanzioni quando la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata dell'ambito di applicazione o in violazioni meramente formali⁵⁹.

Il secondo comma della disposizione, infatti, tende a garantire la tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tutte le volte in cui questi incorra in errori formali o irregolarità, concernenti l'adempimento del rapporto tributario, originati da dati, notizie o interpretazioni resi dall'Amministrazione finanziaria⁶⁰. È specificato che agli errori meramente formali, commessi dal contribuente in buona fede, determinati dall'essersi conformato ad indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria e successivamente dalla stessa modificati, non saranno applicate le sanzioni, né verranno richiesti gli interessi di mora. La norma fa inoltre riferimento alle ipotesi in cui il comportamento che ha causato la violazione sia stato determinato da fatti direttamente conseguenti a ritardi od omissioni od errori degli Uffici fiscali. È evidente tuttavia che questa disposizione sarà di difficile applicazione in quanto soggetta ad ampio margine di interpretazione sulla corretta portata dell'espressione “direttamente conseguenti”; non sembra infatti agevole riuscire a sostenere e provare il danno subito dal contribuente in conseguenza della condotta negligente degli Uffici.

In base al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, è previsto, al terzo comma, che le sanzioni non debbano essere irrogate quando le corrispondenti violazioni dipendono da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma o si traducono in mere violazioni formali, senza alcun debito di imposta. Secondo

⁵⁸ V. Cass., Sez. I, 29 marzo 1990, in *Dir. Prat. Trib.*, 1990, II, 1230.

⁵⁹ BUCCICO, *Lo statuto del contribuente. Principi e lacune*, in *Il Fisco*, 2001, 7012.

⁶⁰ Per approfondimenti si veda DEOTTO, *Divieto di sanzioni per violazioni formali senza debito d'imposta*, in *Corr. Trib.*, 2000, 2461; NOCERA, *Statuto del contribuente: la non punibilità nei casi di buona fede*, *ivi*, 2000, 2470; ALEMANNO- RICCA, *Violazioni formali addio?*, *ivi*, 2000, 3056; BUZZONE, *Statuto del contribuente: fonte di diritti o di doveri?*, *ivi*, 2000, 1025.

tale articolo la sanzione non viene applicata se la violazione è determinata da condizioni di incertezza o dall'indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento. La nuova ipotesi di non punibilità è riferibile alle violazioni di natura formale⁶¹.

È necessario ricostruire organicamente le ipotesi discendenti dall'applicazione della norma. La giurisprudenza, del resto, presentava già posizioni abbastanza univoche: la Commissione provinciale di Milano⁶², ritenne che il contribuente, che si era attenuto ad una precisa indicazione dell'amministrazione, non doveva alcuna sanzione né gli interessi richiesti dall'amministrazione medesima in una successiva pretesa. “E ciò in base al principio fondamentale della buona fede di cui all'art. 1175 c.c., che proibisce la slealtà, la mala fede, l'abuso del diritto, l'affidamento negli altrui comportamenti, e che disciplina tutti i rapporti intersoggettivi e, quindi, anche quelli con il Fisco”⁶³.

Un'altra Commissione provinciale – di Torino – ritenne, in un caso analogo, che la pretesa dell'Amministrazione finanziaria non fosse fondata per diversi motivi di legittimità e di merito e, fra l'altro e *in primis*, per aver disatteso il carattere vincolante di una propria circolare⁶⁴.

La tutela dell'affidamento in diritto tributario, a seguito della sua normativizzazione, giustifica il mutamento di orientamento interpretativo dell'Amministrazione finanziaria, ma per il futuro e, quindi, salvaguardando le informazioni date e gli impegni assunti nel passato. Ne esce normativamente rafforzata la conclusione per la quale il giudice deve pronunciare l'annullamento dell'atto impositivo ove accerti che la pretesa fiscale è di entità superiore rispetto a quella determinabile sulla base dell'interpretazione fornita nella circolare cui il contribuente si fosse adeguato⁶⁵.

Ma vi è di più. La norma in esame va coordinata in parte con il D.M. 26 aprile 2001, n. 209 – decreto attuativo dell'interpello – il quale dispone all'art. 3 che non ricorrono le condizioni obiettive di incertezza qualora l'amministrazione abbia fornito la soluzione interpretativa e di conseguenza non si può attivare l'interpello. Se l'interpretazione già accolta in una circolare è nel senso della non debenza del tributo, la soluzione non incerta non può avere un trattamento diverso da quella che conseguirebbe all'attivazione dell'interpello e alla sua conclusione favorevole al contribuente.

⁶¹ D'AGOSTINO, *Adeguamenti della normativa fiscale allo Statuto del contribuente*, in *Il Fisco*, 2001, 12093.

⁶² Comm. Trib. I grado Milano, 29 maggio 1985, in *Boll. Trib.*, 1985, 1261.

⁶³ Sono parole del relatore della sentenza della Commissione provinciale citata.

⁶⁴ Comm. Trib. I grado Torino, n. 299 del 1991, in *Dir. Prat. Trib.*, 1991, II, 1388.

⁶⁵ MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Corr. Trib.*, 2001, 2616.

Possono individuarsi tre eventualità⁶⁶: quella di una situazione resa certa in tutti i suoi particolari da un chiarimento dell’amministrazione che, nel caso venga successivamente disatteso, non comporta alcunché per il contribuente in buona fede, che vi si era conformato; nel caso in cui il chiarimento amministrativo prospetti più soluzioni, per il contribuente che si fosse uniformato ad una delle possibili interpretazioni, non si applicano le sanzioni e gli interessi, *ex art 10, comma 2*; infine non potranno essere irrogate sanzioni o richiesti interessi quando la violazione dipenda da obiettive ragioni di incertezza non chiarite dall’amministrazione, *ex art. 10, comma 3*.

In attuazione dell’art. 10 dello Statuto è stato emanato l’art. 7 del D. Lgs. n. 32 del 2001, recante modifiche alla disciplina delle sanzioni tributarie (D. Lgs. n. 472 del 1997). Nella Relazione illustrativa del decreto correttivo si afferma che le cause di non applicazione delle sanzioni sopra esposte sono meramente riproduttive dei principi generali già desumibili dalle disposizioni contenute nel citato decreto sulle sanzioni, ad eccezione della previsione innovativa dello Statuto che al terzo comma dell’art. 10 prevede la non punibilità per comportamenti del contribuente che si traducono in una violazione formale senza alcun debito d’imposta. Naturalmente, l’esclusione delle sanzioni, in generale, per ogni violazione formale rappresenterebbe un’insostenibile incongruenza all’interno dell’ordinamento tributario. Per questo motivo la portata del medesimo art. 10, comma 3, dello Statuto è stata ridimensionata, sia in sede di approvazione, sia in quella applicativa. Si deve, infatti, distinguere tra “violazioni formali” – sanzionabili – e “violazioni meramente formali” – non sanzionabili. La circolare n. 77 del 3 Agosto del 2001, dell’Agenzia delle Entrate, che fornisce alcuni chiarimenti in merito al significato ed alla portata delle disposizioni correttive introdotte con il D. Lgs. n. 32 del 2001, recepisce proprio la suddetta distinzione. Le “mere violazioni formali” sono quelle che, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta e sul versamento del tributo, non pregiudicano neanche l’attività di controllo dell’amministrazione finanziaria. Le “violazioni formali”, pur sempre non concernenti la sostanza, sono sia quelle aventi ad oggetto la presentazione, entro i termini predeterminati normativamente, di atti che sono soggetti, per definizione, a controllo, sia quelle per le quali l’esistenza del pregiudizio dell’attività di controllo è palese per essere quest’ultima già iniziata.

Occorre infine sottolineare la disposizione, contenuta all’ultimo periodo del terzo comma dell’art. 10 dello Statuto, la quale dispone che le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.

⁶⁶ MARONGIU, *op. ult. cit.*, 2618.

In riferimento a tale norma la commissione del Senato ha chiesto di valutare se rientrano in questa previsione sia la disposizione che sanziona la nullità del trasferimento della proprietà, o di un altro diritto reale sugli immobili, in mancanza dell'autocertificazione dalla quale risulti che il reddito fondiario dell'immobile è stato indicato nella dichiarazione dei redditi, sia la norma che prevede quale condizione per l'esecuzione dei provvedimenti di rilascio di un immobile locato la dimostrazione dell'avvenuta registrazione del contratto di locazione e del pagamento dell'ICI e dell'IRPEF relative al medesimo. Con riferimento alla prima ipotesi è emerso che la norma non rileva ai soli fini tributari in quanto tutela anche un regime di pubblicità dei rapporti giuridici rispetto ai soggetti terzi, con riferimento alla seconda è stato invece evidenziato che si tratta di una mera condizione all'azione di rilascio. Pertanto nessuna delle due ipotesi può essere considerata quale nullità prevista dal legislatore ai soli fini tributari.

Applicazioni pratiche della norma in esame sono di fonte giurisprudenziale che, come si è detto, aveva già in parte attuato nella prassi la disposizione, oggi statutaria. Interessante è una sentenza della Suprema Corte la quale ha affermato che i principi di parità nei rapporti tra contribuente e Fisco, nonché di buona fede, da ultimo recepiti nello Statuto, “inducono ad interpretare l'art. 44 del D.P.R. 602/1973 nel senso che gli interessi sui crediti d'imposta decorrono non fino al momento in cui l'ordinativo del credito sia stato emesso, bensì fino al momento che tale ordinativo sia stato notificato al contribuente ponendolo in condizione di esercitare il suo diritto alla riscossione”⁶⁷.

L'art. 11 dello Statuto introduce una forma di interpello “generale”⁶⁸ la quale viene a convivere con le ipotesi più specialistiche già esistenti e non derogate. La Circolare n. 99/E del 2000⁶⁹, infatti, ha classificato quattro differenti ipotesi di interpello⁷⁰ disciplinate autonomamente: la prima consiste nell'interpello c.d. ordinario che, oggi⁷¹, è regolato dall'art. 11 dello Statuto del contribuente e, “secondariamente”, dal regolamento di attuazione di cui si dirà; la seconda è quella dell'interpello c.d. preventivo, disciplinato dall'art. 21 della L. n. 413 del 1991, riguardante la normativa antielusione, l'interposizione fittizia, la qualificazione spese, i paradisi fiscali e la DIT; la terza concerne l'interpello correttivo che trova la propria regolamentazione nell'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. 600 del 1973; infine vi sono due fattispecie previste nella

Interpello del contribuente

⁶⁷ Così Cass. n. 4760 del 2001, in *Il Fisco*, 2001, 7777.

⁶⁸ Si rinvia, per il confronto dell'interpello (o *ruling*) in diversi paesi stranieri a MORGANTE, *Il diritto di interpello. Confronto tra la disciplina italiana e le esperienze statunitense, inglese e francese*, in *Il Fisco* 9279.

⁶⁹ La circolare si può leggere in *Corr. Trib.*, 2000, pag. 1991, con commento di NOCERA.

⁷⁰ Un'istanza di interpello potrebbe essere classificata a seconda del soggetto che la propone o del contenuto del quesito.

⁷¹ Alla data di emanazione della circolare citata (18 maggio 2000), infatti, lo Statuto non era ancora stato approvato.

medesima circolare 99/E/2000, riguardanti, la prima, un’ipotesi generale che concorre con quella statutaria, ma caratterizzata dalla minore portata degli effetti e da una funzione attenuata, la seconda, un interpello c.d. speciale, riservato agli investitori non residenti. Il campo di applicazione delle diverse forme dell’istituto dovrebbe stabilirsi sulla dicotomia tra legge generale e legge speciale: *id est*, il contribuente può presentare l’istanza secondo le forme dell’interpello generale, sussidiariamente, nei casi in cui non ricorrano le condizioni richieste per applicare una delle tre ipotesi speciali⁷².

Ai fini di una trattazione organica, nel presente lavoro verranno esaminate le basi teoriche dell’interpello ordinario, mentre si rinvia sin da ora ad un prossimo documento, che riguarderà più da vicino l’applicazione dell’interpello nelle sue diverse forme, stante l’esigenza di un’autonoma trattazione sulle problematiche che derivano dall’utilizzo nella pratica di tale istituto.

Il primo comma dell’art. 11 prevede che il contribuente possa inoltrare per iscritto all’amministrazione finanziaria, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l’applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle medesime. In sostanza, questa disposizione identifica le condizioni di ammissibilità dell’istanza e, allo stesso tempo, evidenzia la portata generale dell’istituto in esame. Infatti, ogni contribuente, diversamente da quanto avviene per le altre ipotesi di interpello “speciali”, può richiedere il parere all’amministrazione per qualunque norma tributaria che presenti obiettive condizioni di incertezza. Tuttavia si ritiene che l’espressione utilizzata dal legislatore statutario contenga una previsione estremamente generica che potrà causare dubbi applicativi in quanto si dovrà stabilire, in concreto, quando una disposizione fiscale presenti le condizioni di incertezza che possano giustificare il ricorso a tale istituto⁷³. Da ciò consegue, inoltre, che la funzione interpretativa, attribuita all’interpello⁷⁴, è limitata alla sola norma tributaria, rimanendo escluse dall’ambito di applicazione, ad esempio, le norme civilistiche funzionali alla qualificazione del fatto rilevante ai fini fiscali.

⁷² Per un’analisi sulle diverse fattispecie di interpello v. C. VINCI – L. M. VINCI – IULA, *L’interpello del contribuente*, in Finanza e Il Fisco, 2001, 2229; BRUZZONE, *Interpello ordinario, speciale e “tax ruling” negativo: i differenti effetti dei pareri*, in Corr. Trib., 2001, 1922; CARACIOLI, *Interpello “ordinario” ed interpello “speciale”. Diversi effetti penali e necessità di coordinamento*, in Fisco, 2000, 12375; VERNA, *Il diritto d’interpello*, in Boll. Trib., 2001, 1445.

⁷³ SPAGNA, *L’interpello e le sue diverse fattispecie. Possibilità e limiti di uno strumento utile per migliorare il rapporto tra Fisco e contribuente*, in Il Fisco, 2000, 13005 in cui le perplessità sulla generica espressione utilizzata nello Statuto, che si riferisce alle condizioni obiettive di incertezza, portano l’autore ad auspicarsi un necessario chiarimento ministeriale a tal riguardo. Il chiarimento, come si avrà modo di dire, è avvenuto con l’art. 5 del D.M. n. 209/2001, il quale presenta una disciplina abbastanza riduttiva rispetto alle presumibili intenzioni del legislatore statutario.

⁷⁴ FRATINI, *Il diritto di interpello*, in Relazioni svolte al convegno studi: “Lo Statuto dei diritti del contribuente”, in Il Fisco, 2001, 12973 dove si aggiunge anche che l’ambito oggettivo dell’interpello è circoscritto all’interpretazione di norme tributarie primarie e secondarie, con esclusione di tutti gli atti privi di contenuto normativo quali circolari, risoluzioni e le istruzioni ministeriali.

Prima di procedere all'analisi dell'istituto in esame, si deve preliminarmente osservare che al quinto comma dell'art. 11 è prevista la concreta determinazione degli organi, delle procedure e modalità di esercizio dell'interpello e dell'obbligo di risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria con un successivo decreto del Ministro delle finanze, da adottarsi ai sensi dell'art. 17, comma 3, della L. n. 400 del 1988. Il 26 aprile 2001 è stato emanato il D.M. n. 209 il quale, in linea con quanto appena detto, ha individuato gli organi e le procedure che non erano stati oggetto di previsione della normativa statutaria, ha confermato gli elementi essenziali dell'istituto e ha chiarito ulteriormente la disciplina dell'art. 11. Inoltre, la Circolare del 31 maggio 2001, n. 50, dell'Agenzia delle Entrate è intervenuta per chiarire alcune disposizioni regolamentari.

Si possono individuare quattro condizioni di “ammissibilità” dell'istanza del contribuente: la prima riguarda gli elementi formali della richiesta, *ex art. 3, comma 1, lett. a), c) e d)*, del D.M. n. 209 del 2001; la seconda riguarda il suo contenuto, in base allo stesso comma dell'articolo da ultimo citato, *lett. b)*; la terza invece è propriamente di merito e concerne il fatto oggetto dell'istanza, in base al disposto del primo comma dell'art 11 dello Statuto; infine, l'ultima riguarda un'ipotesi particolare per la procedibilità⁷⁵.

L'art. 1, comma 3, del D.M. citato, stabilisce le modalità di presentazione dell'istanza la quale va redatta in carta libera e spedita in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento o consegnata a mano. Ai fini di validità dell'istanza devono essere specificati i dati identificativi del contribuente, il suo domicilio e la sottoscrizione della richiesta, mentre il terzo comma dell'art. 1, del citato decreto, prevede che l'istanza possa essere presentata anche da soggetti che in base a specifiche disposizioni di legge sono obbligati a porre in essere gli adempimenti tributari per conto del contribuente. Il disposto del primo comma dell'art. 3 ci induce a ritenere ammissibile l'istanza proposta, per il contribuente, dal legale rappresentante il quale deve sottoscrivere la richiesta. L'ammissibilità non è pregiudicata ove l'istanza sia rivolta ad un Ufficio incompetente, poiché, in tal caso, lo stesso Ufficio, erroneamente interpellato, trasmetterà la richiesta a quello competente⁷⁶.

Per quanto riguarda il contenuto della richiesta, questa deve indicare necessariamente la specifica e circostanziata descrizione del caso concreto che, in base al disposto dell'art. 3, comma 3, del regolamento, deve concernere l'esposizione chiara ed univoca del comportamento e della soluzione interpre-

⁷⁵ Sulla disciplina procedurale v. ampiamente CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2001, pag. 2035.

⁷⁶ Ciò comporta solo la mancata decorrenza del termine per la formazione del silenzio-assenso, come si dirà più ampiamente in seguito.

tativa che, giuridicamente, si intende adottare, nonché l’indicazione degli eventuali recapiti per consentire una rapida comunicazione da parte degli Uffici. Questa disposizione è essenziale all’utilizzo dell’interpello, poiché, come si dirà, l’art. 11 attribuisce degli effetti direttamente ricollegabili all’istanza del contribuente anche nel caso in cui l’amministrazione non risponda entro 120 giorni dalla presentazione. Pertanto nella richiesta deve esservi una dettagliata ricostruzione giuridica del caso concreto e, soprattutto, una soluzione univoca.

L’altra condizione di ammissibilità concerne, differentemente dalle prime due – che rientrano in un ambito formale – un vero e proprio esame di merito dell’istanza: questa deve riguardare necessariamente i soli casi concreti e personali dell’istante che siano caratterizzati da obiettive condizioni di incertezza interpretativa. L’art. 3, comma 5, del regolamento, esclude le obiettive condizioni di incertezza quando, per fattispecie corrispondenti a quella prospettata dal contribuente, l’Amministrazione finanziaria abbia già fornito la soluzione interpretativa mediante una circolare, risoluzione, istruzioni o note⁷⁷, rese conoscibili al contribuente con la pubblicazione nel sito Internet “Documentazione tributaria” del Ministero delle finanze⁷⁸. L’espressione adottata è molto ricorrente nel diritto tributario⁷⁹, tuttavia, nel caso di specie, essa ha assunto delle connotazioni sostanzialmente singolari. Una dottrina⁸⁰, infatti, ha evidenziato le problematiche – nonché le conseguenze negative per il contribuente – che discendono dal concetto, qui utilizzato, di “obiettive condizioni di incertezza”. Lo spunto di riflessione deriva dal differente significato della stessa espressione in ambito di interpello ordinario rispetto a quello sanzionatorio. La differenza consiste nel fatto che le obiettive condizioni di incertezza in tema di interpello sono condizionate all’inesistenza di un parere espresso dell’Amministrazione finanziaria con circolare, risoluzione istruzione o nota, riguardo lo stesso argomento, oggetto dell’istanza. Non si può non concordare che questa

⁷⁷ V. BRUZZONE, *La natura giuridica di circolari, risoluzioni e pareri*, in Corr. Trib. 2001, 245, dove si legge che il principio di diritto espresso dalla giurisprudenza di legittimità offre spunti di riflessione anche in riferimento ai pareri resi dall’Amministrazione finanziaria in sede di interpello, alla luce dei principi generali dell’ordinamento recentemente sanciti dall’art. 11 dello Statuto del contribuente.

⁷⁸ Consultabile all’indirizzo <http://dt.finanze.it>.

⁷⁹ Da ultimo si veda l’art. 8 del D. lgs. 31 dicembre 1992 n. 546; la disciplina delle sanzioni tributarie non penali, di cui al D. lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, l’art. 6, comma 2, espressamente dispone che non è punibile l’autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono; l’art. 15 del D. lgs. 10 marzo 2000 n. 74, recante la disciplina dei reati tributari, ha disposto che al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell’art. 47 terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione; lo stesso art. 10, comma 3, dello Statuto.

⁸⁰ V. NOCERA, *L’obiettiva incertezza della norma fa scattare la procedura*, in Guida Normativa, 11 giugno 2001, 14.

accezione riduce notevolmente le possibilità applicative dell'intero istituto⁸¹.

Inoltre il problema non è riferibile alla sola specialità delle obiettive condizioni di incertezza, ma allo stesso dettato normativo che ha utilizzato impropriamente un'espressione operante in un altro settore dell'ordinamento tributario e con funzioni differenti. Indipendentemente dall'ammissibilità o meno, l'Ufficio avrebbe comunque dovuto rispondere con un parere allineato a quello di una precedente circolare, risoluzione, istruzione o nota⁸², mentre risulta alquanto strano generalizzare l'interpello per poi condizionare l'ammissibilità dello stesso ad una complicata indagine degli istanti sulla ricorrenza dell'obiettiva incertezza della norma oggetto della loro domanda. In ogni caso è chiaro che l'ambito operativo delle “obiettive condizioni di incertezza” è estremamente discrezionale, poiché il regolamento attribuisce il compito di determinarne il significato all'amministrazione medesima. Perciò si auspica che l'Amministrazione finanziaria limiti le dichiarazioni di inammissibilità alle sole ipotesi in cui risulti manifesta la circostanza che la fattispecie prospettata dal contribuente sia effettivamente analoga a quelle già oggetto di interpretazione⁸³.

Il regolamento, al comma 2 dell'art. 1, precisa che il contribuente dovrà proporre l'istanza prima di porre in essere il comportamento o di dare attuazione alla norma oggetto di interpello.

La prima e la seconda delle ipotesi suddette sono condizioni di ammissibilità dell'istanza: in presenza di vizi compresi in tale ambito l'Ufficio deve

⁸¹ Le istanze riguardanti norme obiettivamente incerte, perché ad esempio sono oggetto di un forte contrasto tra la giurisprudenza della Suprema Corte e il parere ministeriale espresso, si risolvono in una risposta di inammissibilità con l'indicazione della circolare, risoluzione, istruzione o nota che ha già “spiegato” l'interpretazione corretta.

⁸² La circolare 50/E/2001, che regolamenta ulteriormente l'interpello *de quo*, dal canto suo, prevede che, anche per chiarire quanto previsto dal D.M. 209, le obiettive condizioni di incertezza rilevanti ai fini dell'interpello vanno valutate tenendo conto della ratio dell'istituto, che è quella di conoscere preventivamente il punto di vista dell'amministrazione finanziaria. Ciò spiegherebbe, secondo l'estensore di tale circolare, la previsione regolamentare, secondo la quale non sussiste incertezza in presenza di un intervento chiarificatore della stessa amministrazione, e giustificerebbe la diversa portata che assumono le obiettive condizioni di incertezza ai fini della disapplicazione delle sanzioni ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del D. lgs. 18 dicembre 1997 n. 472. Tale chiarimento non è condivisibile o, se così fosse, ciò limiterebbe ancora di più la portata dell'interpello. Non si può infatti circoscrivere la funzione dell'interpello *de quo* con la semplice conoscenza preventiva di un parere: non si deve dimenticare che il contribuente a tal fine può sempre utilizzare l'interpello, anch'esso generale, ma più semplice da attuarsi, della circolare 99/E/2000. La funzione di quello statutario va ricercata anche sulla base degli effetti che l'istanza potrebbe comportare: in sostanza, la funzione potrebbe essere quella di creare una garanzia per il contribuente, sussistendo “determinate” condizioni e verificandosi “determinati” fatti, che, prima di attuare un comportamento fiscalmente rilevante, chieda all'amministrazione di concordare con l'interpretazione, da lui prospettata, di una norma tributaria applicabile al suo caso concreto. Stante questa funzione più complessa, il chiarimento della circolare n. 50 non è del tutto condivisibile.

⁸³ V. al riguardo il regolamento sull'interpello in Corr. Trib., 2001, 1882 con commento di ANELLO a pag. 1887. V. anche *IDEM*, *generalizzazione dell'istituto dell'interpello*, *ibidem*, 2000, 2387.

arrestare la procedura contattando il contribuente. Costui, tuttavia, può ripresentare la domanda integrandola degli elementi necessari. Il terzo caso è una sorta di “preliminare di merito”, giacché prima di esaminare la fondatezza sostanziale della richiesta del contribuente e prima di rispondere affermativamente o negativamente, l’Ufficio dovrà valutare la sussistenza delle obiettive condizioni di incertezza. La quarta ipotesi deve invece ritenersi una condizione di procedibilità, che pregiudica definitivamente la possibilità di proporre l’interpello, limitatamente a quel caso concreto.

L’esito positivo dei requisiti di ammissibilità e procedibilità comporta la vera e propria indagine di merito: la risposta deve pervenire al contribuente entro 120 giorni dalla notifica dell’istanza all’Ufficio competente. Il quarto comma dell’art. 11 dello Statuto precisa che nel caso in cui un numero elevato di contribuenti proponga istanza di interpello sullo stesso argomento, l’Amministrazione finanziaria può rispondere collettivamente attraverso una circolare o una risoluzione tempestivamente pubblicata ai sensi dell’art. 5, comma 2, dello Statuto.

La competenza degli Uffici è regolata dall’art. 2 del regolamento citato che presenta una suddivisione per tre livelli⁸⁴, in parte simile a quella previsto dalla circolare n. 99/E/2000⁸⁵. È attribuita una competenza generale – in relazione al domicilio dell’istante – alla Direzione regionale dell’Agenzia delle entrate, una competenza speciale soggettiva alla Direzione centrale normativa e contenzioso dell’Agenzia per contribuenti la cui situazione, si presume richieda maggiore attenzione⁸⁶, nonché una competenza speciale “oggettiva”, con la presentazione dell’istanza alla Direzione compartimentale nel cui ambito opera l’Ufficio competente ad applicare la norma tributaria oggetto di interpello, per le ipotesi di tributi la cui gestione è attribuita all’Agenzia del territorio. Infine un’ulteriore ipotesi di competenza speciale oggettiva è prevista per la presentazione delle istanze per i tributi attribuiti all’Agenzia delle dogane.

Di sicuro interesse sono le disposizioni contenute nei commi 2 e 3, dell’art. 11, dello Statuto: queste disciplinano, infatti, gli effetti attribuiti all’istanza di interpello, ritenuta ammissibile, avanzata dal contribuente. La risposta dell’Ufficio, scritta e motivata, vincola, esclusivamente per il caso concreto

⁸⁴ Tale distribuzione di competenze si distingue dalla “doppia istanza” prevista per l’interpello antielusivo, ex art. 21 della L. n. 413 del 1991.

⁸⁵ V. anche LUNELLI, *Il diritto di interpello alla luce della circolare ministeriale 18 maggio 2000, n. 99/E*, in *Il Fisco*, 2000, 9391, in particolare 9393 in cui si legge che “il livello di complessità del quesito posto determina tre livelli di risposta, a cui corrispondono tre categorie di soggetti abilitati a fornire il proprio parere”.

⁸⁶ Rientrano in tale competenza gli interpelli presentati dalle Amministrazioni centrali dello Stato, dagli enti pubblici a rilevanza nazionale, nonché dai contribuenti che hanno conseguito nel precedente periodo d’imposta ricavi superiori a 500 miliardi di lire.

prospettato, il solo richiedente. Se tale risposta non perviene al contribuente entro 120 giorni si ritiene che l'Amministrazione finanziaria concordi con l'interpretazione di quest'ultimo. Tale previsione è riconducibile ad un caso di silenzio-assenso della pubblica amministrazione. Infine, in linea con quanto detto relativamente alla tutela dell'affidamento e della buona fede, è disposto che qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, “in ogni caso”⁸⁷, è nullo. Limitatamente alla questione oggetto dell'istanza di interpello, non possono essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta dall'amministrazione entro i 120 giorni.

In primo luogo, emerge che la risposta non crea certezza sui fatti a rilevanza tributaria⁸⁸, poiché è intrinsecamente previsto che il fatto possa essere diversamente qualificabile rispetto a quanto accertato incidentalmente nella risposta all'interpello⁸⁹. Questa, è bene chiarire, vincola l'amministrazione all'applicazione al caso singolo di una determinata norma tributaria oggettivamente incerta, nella dimensione interpretativa da essa fornita.

Si possono ricondurre differenti effetti a seconda dei possibili comportamenti dell'Amministrazione finanziaria a seguito dell'interpello *de quo*. Nel caso di risposta difforme, dall'interpretazione prospettata dal contribuente, entro il termine indicato, *nulla questio*: il contribuente dovrà attenersi all'interpretazione dell'Ufficio e possono emettersi nei confronti dei contravventori, atti impositivi e sanzionatori. Se invece l'Ufficio risponde affermativamente nel termine o non risponde affatto, limitatamente alla questione prospettata e nei confronti del solo istante, sono nulli tutti gli atti a carattere impositivo o sanzionatori difformi dall'interpretazione oggetto dell'interpello⁹⁰. Nel caso di risposta difforme, ma pervenuta al contribuente dopo la scadenza del termine⁹¹, l'art. 5, comma 3, del regolamento dispone che, in ogni caso, non possono irrogarsi le sanzioni⁹²; si possono recuperare le imposte e gli interessi solo se il contribuente non abbia ancora posto in essere il comportamento e decida, nonostante la risposta contraria fuori dal termine, di attuarlo successivamente; se

⁸⁷ Come si dirà subito di seguito nel testo, tale previsione è stata in parte disattesa dal decreto di attuazione.

⁸⁸ CAPOLUPO, *Interpello. Approntato il regolamento*, in *Il Fisco*, 2001, 7687. Infatti, non è escluso che l'ufficio chieda ed ottenga dalla Direzione regionale dell'Agenzia dell'entrate una revisione della precedente risposta. “Al riguardo, è appena il caso di ricordare che gli atti dell'Amministrazione finanziaria non sono mai stati ritenuti vincolanti neanche per i funzionari operanti presso gli uffici periferici sicché eventuali provvedimenti impositivi emanati, a livello locale, in contrasto con gli orientamenti degli organi centrali restano comunque validi, fatta salva la verifica in sede contenziosa.

⁸⁹ FRATINI, *Il diritto di interpello*, cit., 12975.

⁹⁰ NUSSI, *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2000, 1859. La risposta dell'amministrazione ha la natura di una dichiarazione di scienza, per l'autore citato, vincolante ai fini accertativi e sanzionatori.

⁹¹ Quindi anche nel caso di risposta rettificativa fuori termine.

⁹² V. anche GAMBOGI, *Effetti penali dell'interpello ordinario e speciale*, in *Corr. Trib.*, 2001, 1537.

invece il contribuente ha già posto in essere il comportamento, dopo i 120 giorni dalla notifica dell'istanza all'ufficio competente – ai fini della procedibilità della stessa – e prima che la risposta tardiva dell'Ufficio gli sia stata notificata, l'amministrazione che ha “mutato avviso”⁹³, non può pretendere, limitatamente all'istante, alcunché: né l'imposta, né tanto meno le sanzioni.

Al comma 1 dell'art. 11 è espressamente previsto che l'istanza d'interpello non sospende i termini previsti per le scadenze tributarie.

Venendo ai diritti e alle garanzie del contribuente sottoposto a verifica, l'art. 12 dello Statuto esordisce con una disposizione alquanto enfatica che sembra limitare l'attività di controllo⁹⁴ dell'Amministrazione finanziaria.

La tendenza dei verificatori è sempre stata quella di effettuare, in via ordinaria, la verifica fiscale presso il contribuente⁹⁵. La prima alinea dell'art. 12, comma 1 in commento, dispone invece che *tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo*⁹⁶. Si deve chiarire, in primo luogo, che l'articolo in esame detta una disciplina di carattere generale, valevole per qualunque tributo⁹⁷. In secondo luogo, non si può, in ogni caso, dimenticare che la disciplina generale sui controlli⁹⁸ prevede differenti presupposti e condizioni per proce-

**Diritti e
garanzie del
contribuente
in caso di
verifiche
fiscali**

⁹³ Nel testo si parla di “mutato avviso”: questa espressione è riferibile sia al caso in cui l'amministrazione risponda nel termine previsto e poi, ad esempio, con una circolare fornisca un'interpretazione differente, sia al caso, qui in commento, in cui l'amministrazione non rispondendo nel termine faccia, prima consolidare gli effetti del silenzio-assenso e poi, successivamente, risponda con un'interpretazione, “espressamente”, contraria a quella precedente.

⁹⁴ Si può richiamare un'ampia dottrina in merito all'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria. Sulla riorganizzazione dell'attività suddetta a seguito del c.d. Decreto Governo (D. lgs. n. 300 del 1999) v. MAGISTRO, *La programmazione dell'attività di controllo*, in Corr. Trib., 2001, 814 ss.; NOCERA, *Funzionamento ed attribuzioni dell'agenzia delle entrate*, in Corr. Trib., 2001, 1415 ss. Sulla ricostruzione del significato del termine verifica fiscale v. IORIO, *Verifiche fiscali: solo trenta giorni alle ispezioni*, in Guida al diritto, 2000, n. 31, 36, in particolare si legge che le verifiche sono d'iniziativa, se effettuate sulla base di elementi che evidenziano una potenziale pericolosità, o centralizzate se disposte da organi centrali. Queste ultime possono dividersi in verifiche “a sorteggio”, se svolte secondo i criteri stabiliti annualmente, ovvero verifiche sulla base di criteri selettivi, o, infine, verifiche cicliche nei confronti di determinati soggetti; in generale v. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 266.; MAGISTRO, *Poteri strumentali all'accertamento: accessi, ispezioni e verificazioni*, in Corr. Trib., 2001, 589 ss.; o, per una ricostruzione di interesse storico, FALSITTA, *Accessi, ispezioni e verifiche dell'amministrazione finanziaria negli studi professionali*, in Giur. Comm., 1976, 328.

⁹⁵ CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2001, 1966.

⁹⁶ Condizionare i controlli presso la sede del contribuente alle esigenze effettive di indagine rappresenta un'inversione di tendenza che capovolge i criteri finora utilizzati ed è perfettamente allineato allo spirito dello Statuto, poiché mira ad arrecare al contribuente il minor danno possibile dall'esecuzione dei controlli.

⁹⁷ CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, cit., 1174.

⁹⁸ Il riferimento riguarda sia gli artt. 32 e 33 del D.P.R. 600/1973, per le imposte dirette, sia gli artt. 51 e 52, in materia di IVA, del D.P.R. 633/1972/100 Un'interpretazione rigida, della norma oggetto della trattazione, potrebbe comportare una soluzione al problema alquanto paradossale. Infatti, o la disposizione statutaria si deve intendere applicabile ai soli controlli effettuati nei locali commerciali, industriali, agricoli, artistici e professionali – come del resto recita testualmente il testo dell'art. 12, comma 1 – rimanendo in tal caso esclusi dall'ambito normativo gli accessi nei locali destinati anche ad uso abitativo, ovvero, altrettanto paradossalmente, dovrebbero ritenersi esclusi, *a priori*, gli accessi nelle abitazioni, dovendo, lo Statuto, continuare a riservare una maggiore tutela al diritto domiciliare.

dere all’accesso a seconda del tipo di locale e in ragione del diverso grado di incidenza nella sfera del privato⁹⁹.

Pertanto, è singolare che l’articolo in esame si preoccupi di tutelare la posizione del contribuente – solamente – quando l’accesso avvenga nella sede dell’attività e non nell’altro caso – di accesso nell’abitazione privata – che, è evidente, richiede una maggiore tutela¹⁰⁰.

La norma va interpretata estensivamente, applicabile, quindi, anche agli accessi nell’abitazione i quali sono condizionati alla triplice previsione che essa venga anche utilizzata per lo svolgimento dell’attività¹⁰¹, che i verificatori ottengano l’autorizzazione del Procuratore e che sussistano esigenze effettive d’indagine.

Si è detto che, principalmente, tra i diritti del contribuente sottoposto a verifica risalta la disposizione statutaria secondo cui l’accesso nei locali – destinati alla sola attività, ovvero anche ad uso abitativo – deve essere effettuato sulla base di *effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo*; si deve ora chiarire in quale modo tale affermazione vada interpretata.

Una dottrina sull’argomento sembra orientata su posizioni caute che riducono, in parte, la potenziale portata della norma in esame. In sintesi, questa dottrina afferma che, per individuare il significato delle esigenze richieste per gli accessi, ci si deve rifare alle singole leggi che disciplinano l’attività di controllo, tanto degli uffici che della Guardia di Finanza¹⁰². Una verifica, pertanto, potrebbe essere giustificata dall’esigenza di riscontrare, nelle scritture ed altri documenti contabili, l’esattezza e la veridicità degli elementi indicati nella dichiarazione; vi sono poi dei casi in cui è lo stesso Ministero che dispone le attività di controllo a livello centrale¹⁰³; altre volte ancora le stesse fonti norma-

⁹⁹ In particolare è richiesto, per accedere nei locali in cui si esplica l’attività “reddituale”, l’apposita autorizzazione rilasciata dal capo dell’ufficio da cui dipendono i verificatori, mentre, per accedere nei locali destinati anche ad abitazione, è necessaria l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica, comportando un evidente aggravamento procedurale ai fini della la validità del controllo. V. ad es. Cass., sez. I, 1996, n. 153, in GT, 1997, 47 ss. La Suprema Corte ribadisce che il potere attribuito al Procuratore è finalizzato a evitare che il principio sull’inviolabilità del domicilio possa essere limitato o ristretto, senza giustificato motivo. Per un’approfondita analisi v. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 266; SANTAMARIA, *Accessi ispezioni e verifiche (dir. trib.)*, in Enc. giur. Trecc., vol. I, Roma, 1988; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 1999, 568.

¹⁰⁰ Un’interpretazione rigida, della norma oggetto della trattazione, potrebbe comportare una soluzione al problema alquanto paradossale. Infatti, o la disposizione statutaria si deve intendere applicabile ai soli controlli effettuati nei locali commerciali, industriali, agricoli, artistici e professionali – come del resto recita testualmente il testo dell’art. 12, comma 1 – rimanendo in tal caso esclusi dall’ambito normativo gli accessi nei locali destinati anche ad uso abitativo, ovvero, altrettanto paradossalmente, dovrebbero ritenersi esclusi, *a priori*, gli accessi nelle abitazioni, dovendo, lo Statuto, continuare a riservare una maggiore tutela al diritto domiciliare.

¹⁰¹ Di norma quale sede amministrativa. V. CAPOLUPO, *Manuale dell’accertamento delle imposte*, cit., 1166.

¹⁰² MAGISTRO, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in Corr. Trib., 2000, 2457. In particolare il riferimento agli artt. 32 e 33 del D.P.R. 600 del 1973.

¹⁰³ MAGISTRO, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, cit., 2458. Ad esempio l’autore si riferisce alla Circolare n. 157/E/2000 che ha disposto l’avvio di un piano di controlli nei confronti delle società di persone sulla base dell’attuazione dei parametri della L. n. 549 del 1995.

tive prevedono l'esplicazione dei controlli per determinati contribuenti¹⁰⁴. Un'interpretazione più appropriata della norma in esame si rinviene nella Circolare n. 250400, emanata il 17 agosto del 2000 dal Comando Generale della Guardia di Finanza¹⁰⁵ in tema di programmazione dei controlli; essa si è data carico di individuare in concreto le dette esigenze¹⁰⁶, stabilendo che le stesse ricorrono qualora sia necessario procedere alle ricerche della documentazione contabile o extracontabile ovvero, ed è questo il punto, a rilevamenti materiali che possono eseguirsi solo presso il contribuente¹⁰⁷. In tutti gli altri casi i verificatori dovranno procedere con i poteri istruttori alternativi previsti dalle singole leggi d'imposta¹⁰⁸.

104 Infatti, l'art. 42 della Legge 388/2000 (Legge Finanziarie per il 2001), ha istituito, con entrata in vigore a partire dal 2002, una serie di controlli ciclici su soggetti di grandi dimensioni. V. MAGISTRO, *I controlli sui contribuenti di maggiori dimensioni*, in Corr. Trib., 2001, 179 ss. Una dottrina ricostruisce un'interpretazione particolarmente limitativa dell'art. 12, comma 1, dello Statuto. Questa in sostanza afferma che le effettive esigenze non dovrebbero limitare troppo l'attività di controllo dell'amministrazione poiché lo stesso legislatore, sei mesi dopo l'approvazione dello statuto, ha istituito dei controlli ciclici che colpiscono dei contribuenti sulla base di esigenze di indagine, ovviamente, non effettive. V. al riguardo CUCUZZA, *Alcune riflessioni operative sullo Statuto dei diritti del contribuente*, in Il Fisco, 2001, 11015 ss. Questa interpretazione tuttavia riduce, come si è detto, il carattere precettivo della norma in questione, attribuendo alla disposizione un valore meramente programmatico. Inoltre, seguendo questa linea interpretativa, l'art. 12, comma 1, risulta una sorta di “norma in bianco” laddove si consentisse alla stessa Amministrazione di fissare il contenuto delle *esigenze effettive* con una successiva circolare. In sostanza, identificando le esigenze effettive con la disciplina normativa generale sui controlli, ovvero con le indicazioni diramate di volta in volta dalla stessa Amministrazione con una circolare, equivarrebbe a sostenere che l'art. 12, comma 1, dello Statuto rappresenta una mera ripetizione delle norme sulla disciplina generale dei controlli. Un'interpretazione più rigida dell'intero tessuto normativo statutario dovrebbe comportare in questo caso, in sede giurisdizionale, la disapplicazione della norma contraria all'art. 12 in questione. Su queste posizioni v. FALCONE, *Lo Statuto del contribuente un anno dopo*, in Il Fisco, 2001, 9790.

105 La circolare si può leggere in Il Fisco, 2000, 10288. Tuttavia di tale interpretazione è stato volutamente risaltato l'aspetto garantista per accentuare maggiormente la discrasia tra la teoria e la pratica: nella pratica, come si dirà, si assiste ad una quasi totale assenza dei mezzi di tutela tale da rendere la norma giuridica pressoché inutile.

106 V. MAGISTRO, *Controlli e verifiche nelle istruzioni della Guardia di finanza*, in Corr. Trib., 2000, 2598.

107 Un'obiezione a questa interpretazione potrebbe ravvisarsi nel fatto che, così procedendo, verrebbe notevolmente intaccata l'efficienza del controllo rappresentata dal “fattore sorpresa”. Infatti, è possibile che il contribuente conservi nella sede dell'impresa una “contabilità occulta” veritiera accanto a quella “ordinaria” in cui non vengono riportate le reali operazioni. In mancanza dell'accesso e delle conseguenti ispezioni la contabilità reale potrebbe non essere mai scoperta a tutto vantaggio degli evasori. Ma l'interpretazione più garantista non esclude l'accesso. Al contrario, le esigenze sono da ritenersi effettive in ogni caso quando si tratta di reperire la documentazione contabile o extracontabile per consentire l'esame di merito della dichiarazione o, tanto più, per ricostruire la situazione reddituale del contribuente che non abbia presentato la dichiarazione.

108 RITONDALE, *Lo statuto del contribuente e l'attività della guardia di finanza. Conferme e novità del metodo ispettivo*, in Il Fisco, 2001, 12957. Questi sono la convocazione in ufficio; invio di questionari; richieste agli organi e delle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici ed alla società di assicurazione o che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto terzi di dati e notizie; inviti ad esibire o trasmettere atti o documenti fiscalmente rilevanti, eccetera. La novella legislativa circoscrive, in tal modo, la discrezionalità dell'esercizio dell'accesso, ancorandolo al concetto di *effettive esigenze di indagini e controllo sul luogo*. Le conseguenze di siffatta interpretazione, che sembra la più idonea, anche alla luce dei principi generali dello Statuto, si ripercuotono, non solo sulla validità degli accessi effettuati al di fuori della previsione normativa, ma anche sulle leggi ordinarie che disciplinano diversamente i controlli, non derogando espressamente la norma “rafforzata” statutaria. Alla luce di siffatta interpretazione l'art 42 della L. 388/2000, che dispone controlli ciclici su contribuenti di grandi dimensioni, si pone in contrasto con l'art. 12, comma 1, dello Statuto che, come detto, prescrive, in ogni caso, l'effettività di tali esigenze. A maggior ragione una circolare che disponga dei controlli su una determinata cerchia di contribuenti non è sufficiente a determinare detta effettività.

Il secondo periodo del primo comma dell’art. 12 dispone, inoltre, che gli accessi debbano svolgersi *durante l’orario ordinario di esercizio dell’attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente*. Questa disposizione non fa altro che recepire una prassi ampiamente consolidata da tempo, secondo cui tutte le operazioni di controllo devono essere effettuate nell’orario di esercizio delle attività¹⁰⁹. In realtà per il contribuente, la sola presenza dei verificatori, specie se “in uniforme”, costituisce essa stessa una turbativa, pertanto tale disposizione va coordinata, sia con la prima alinea – che consente l’accesso solo se altrimenti non sia possibile esplicitare il controllo e ove ricorrano le altre condizioni previste dalla legge – sia con il successivo terzo comma che consente al contribuente di far svolgere i controlli nell’ufficio dei verificatori o presso lo studio del professionista che lo assiste. È disposto tuttavia che, in casi eccezionali ed urgenti, il controllo possa effettuarsi anche in orari diversi da quelli suddetti, ma tali casi devono essere adeguatamente documentati.

Il secondo comma dell’articolo in esame prevede il diritto del contribuente ad *essere informato delle ragioni e dell’oggetto della verifica fiscale e della possibilità di farsi assistere da un professionista abilitato innanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche*.

Le ragioni che giustificano la verifica sono le esigenze effettive di cui si è detto¹¹⁰. Strettamente connesso ai motivi che giustificano la verifica è l’oggetto della medesima che, anch’esso, deve essere portato a conoscenza del contribuente. L’oggetto può coincidere con l’intera gestione dell’attività d’impresa, artistica o professionale, per uno o più periodi d’imposta, ovvero sarà più specifico se il controllo sia motivato dall’esigenza di un riscontro particolare¹¹¹. Per quanto riguarda la facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato, una dottrina ritiene del tutto naturale il diritto di farsi assistere da qualsiasi persona di propria fiducia¹¹². Questa affermazione è supportata dalla ragionevolezza ed è ispirata soprattutto ad un principio buon senso. Tuttavia, non può non ravvisarsi, nel dettato normativo, un’ennesima incongruenza, specie se la disposizione in esame è rapportata alla disciplina generale sull’accertamento. Infatti, nelle varie fasi dell’attività di accertamento –

¹⁰⁹ V. CAPOLUPO, *Manuale dell’accertamento delle imposte*, cit., 1974.

¹¹⁰ Si può aggiungere che per dare un contenuto concreto alla disposizione del secondo comma è necessario che le ragioni da specificare vadano rapportate anche ai criteri di selezione. Ciò significa che nel verbale di verifica dovrebbe essere riportato anche l’esito della prima parte del procedimento, cioè di tutta l’attività istruttoria tesa all’acquisizione delle informazioni disponibili onde pervenire a controlli motivati da indici di “pericolosità fiscale”. RITONDALE, *Lo statuto del contribuente e l’attività della guardia di finanza. Conferme e novità del metodo ispettivo*, cit., 12957.

¹¹¹ In sostanza l’oggetto ricalca il contenuto della verifica a seconda che essa sia generale o parziale. V. IORIO, *Verifiche fiscali: solo trenta giorni alle ispezioni*, cit., 36.

¹¹² V. CAPOLUPO, *Manuale dell’accertamento delle imposte*, cit., 1968; ma anche MAGISTRO, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, cit., 2458.

in senso lato –l’assistenza del contribuente risulterebbe regolata in modo non uniforme: nella prima fase di verifica, se fosse giusta l’interpretazione della norma statutaria suaccennata, il contribuente potrebbe farsi assistere da chiunque; nella fase c.d. deflativa, per il disposto dell’art. 7, comma 1-*bis*, del D. Lgs. n. 218 del 1997, come modificato dall’art. 10 della L. 383 del 2001, il contribuente potrebbe farsi assistere da un procuratore munito di procura speciale nelle forme dell’art. 63 del D.P.R. 600 del 1973, ovvero da un funzionario di un centro assistenza fiscale, con procura autenticata dal responsabile del centro; nella fase contenziosa poi l’art. 12 del D. Lgs. n. 546 del 1992 richiede che le parti debbano stare in giudizio assistite da un difensore abilitato. Alla luce di queste considerazioni la disposizione statutaria oggetto di trattazione, si presenta, nell’interpretazione suddetta, del tutto incongruente alla procedura di accertamento in senso lato. Il contribuente che decida di farsi assistere da una persona qualsiasi nella fase di verifica ne sconterebbe gli effetti negativi nelle fasi successive¹¹³. Con la previsione normativa riguardante i diritti e gli obblighi riconosciuti al contribuente, invece, il legislatore impone ai verificatori, all’atto di inizio della verifica, di esplicitare le informazioni che il contribuente ha diritto ad ottenere, in base allo Statuto¹¹⁴.

Molto importante è anche il quarto comma dell’art. 12, secondo cui deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica *delle osservazioni e dei rilievi del contribuente o del professionista, che eventualmente lo assiste*. Questa disposizione va coordinata con quella successiva, contenuta nel settimo comma, che, *nel rispetto del principio di cooperazione* con l’amministrazione, prevede la possibilità per il contribuente di comunicare, entro 60 giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica, *osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori*. Inoltre, questi ultimi non potranno emanare l’avviso di accertamento *prima della scadenza del predetto termine, salvo i casi di particolare e motivata urgenza*¹¹⁵.

La funzione di queste disposizioni è quella di instaurare un vero e proprio contraddittorio “post verifica”¹¹⁶ che, da un lato, garantisca il contribuente anche in una fase stragiudiziale e dall’altro consenta agli uffici di essere infor-

¹¹³ Si potrebbe replicare che le fasi successive sono eventuali e non è detto che, ad una verifica, segua poi un avviso di accertamento e una fase contenziosa, ma è pur sempre meglio, per il contribuente, essere assistito, oltre che da un esperto nel campo del diritto tributario, anche da una persona che, potendo assisterlo in tutte le fasi “ipotizzabili”, sarà sicuramente più informata sull’evoluzione del caso personale.

¹¹⁴ “Riesce tuttavia più difficile comprendere come possano i verificatori essere tenuti ad elencare i diritti e soprattutto gli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche”. V. MAGISTRO, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, cit., 2458.

¹¹⁵ Al riguardo un’autorevole dottrina ricostruisce l’iter legislativo che ha determinato l’affermazione del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente e delinea i tratti fondamentali della norma statutaria che determina un ruolo attivo del contribuente, sancendone la centralità. V. D’AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in Riv. Dir. Trib., 2001, 915 ss., in particolare 986 ss..

¹¹⁶ Il termine è usato in CAPOLUPO, *Manuale dell’accertamento delle imposte*, cit., 1989.

mati su fatti che potrebbero permettere l'utilizzo dell'autotutela. In realtà, prima di procedere all'esame della disposizione, si deve premettere che, seppur apparentemente la disciplina in esame sembra contornata da una forte carica innovativa, non comporterà molte novità. L'unica innovazione sembrerebbe solo il limite di sessanta giorni prima dei quali l'ufficio non può emanare l'avviso di accertamento, ma, anche in questo caso, una deroga espressa – *salvo i casi di particolare e motivata urgenza* – ne riduce la portata applicativa. Per il resto il contraddittorio “post verifica” era sia normativizzato – si veda ad es. gli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. 600 del 1973 – sia attuato nella prassi¹¹⁷. Venendo all'esame della disciplina si deve premettere che tutto ciò che avviene nella fase istruttoria non impegna, direttamente e immediatamente, gli uffici impositori: questi possono venire a conoscenza delle osservazioni e rilievi del contribuente – o del professionista che lo assiste – quando, in sede di redazione dell'avviso di accertamento esamineranno il contenuto del c.d. verbale di constatazione, ma anche, *ex art. 12, comma 7*, quando, dopo la redazione del verbale e nei sessanta giorni successivi, riceveranno le ulteriori o nuove osservazioni e richieste del contribuente¹¹⁸. La dottrina si è occupata di determinare l'oggetto delle osservazioni e delle richieste in sede di contraddittorio “post verifica”. Questo deve riguardare unicamente i profili tecnico-giuridici¹¹⁹ contestati nel verbale, mentre non potrà mai cadere su osservazioni e richieste concernenti l'operato dei verificatori o l'inosservanza dei principi statutari, poiché in tal caso è espressamente prevista, nel sesto comma, la competenza del Garante di cui si dirà. L'emanazione dell'avviso di accertamento può avvenire prima dei sessanta giorni solo nei casi di particolare urgenza – ad esempio nel caso in cui il termine per l'emanazione dell'avviso scada prima dei sessanta giorni – ed è richiesta un'esplicita menzione nella motivazione dell'avviso. Se le osservazioni del contribuente pervengono all'ufficio entro i sessanta giorni questo, ove le ritenga irrilevanti, deve, comunque, richiamarle nella motivazione dell'avviso specificando le circostanze che hanno indotto l'amministrazione a procedere¹²⁰.

¹¹⁷ La Circolare n. 64/E/2001 in Banca Dati, Corr. Trib., 2001, 914, e prima ancora la 52/E/2000, in Corr. Trib., 2000, 1173 con commento di NOCERA, dispongono il ricorso generalizzato all'accertamento con adesione.

¹¹⁸ Ci sono tuttavia alcuni dubbi interpretativi che è meglio chiarire: in primo luogo, non essendo il verbale un atto recettizio, è problematico il caso in cui tale atto non venga rilasciato al contribuente; in altre parole, sembra che il termine dei sessanta giorni decorra comunque dalla data della redazione del verbale anche nel caso in cui al contribuente non venga rilasciata la copia. Tale possibilità, tuttavia, è remota, giacché gli stessi verificatori, da un lato, sono tenuti ad informare il contribuente di tale diritto – *ex art. 12, comma 2* – mentre il contribuente, d'altro lato, può sempre richiedere una copia del verbale alla fine della verifica. *In limine*, il contribuente potrà, in ogni caso, far valere le sue osservazioni in sede giudiziaria.

¹¹⁹ Determinanti, ad esempio, i presupposti di fatto, la corretta applicazione della norma giuridica richiamata, la insussistenza delle condizioni giuridiche per la contestazione.

¹²⁰ L'avviso di accertamento emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni, al di fuori dei casi di urgenza, è viziato ed annullabile. Parimenti l'avviso di accertamento emesso prima del termine che non riporti nella motivazione le particolari cause di urgenza, ovvero, l'avviso emesso dopo la scadenza dei sessanta giorni che non specifichi nella motivazione le ragioni che hanno indotto l'amministrazione a ritenere irrilevanti le osservazioni del contribuente – non decaduto da tale diritto – sono nulli per mancanza di motivazione.

Sicuramente a carattere precettivo è la disposizione contenuta nel quinto comma dell’art. 12. I verificatori, infatti, possono permanere nella sede del contribuente per trenta giorni lavorativi, prorogabili di ulteriori trenta giorni, nei casi di particolare complessità delle indagini. Il legislatore statutario aggiunge poi che gli operatori possono tornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, solo per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dopo la conclusione del processo verbale di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell’ufficio, per specifiche ragioni. Questa disposizione sembra particolarmente garantista, giacché limita la durata del controllo ad un termine congruo. Inoltre, è prevista la possibilità di accedere anche oltre al termine iniziale, già prorogato, al fine di accertare la veridicità delle osservazioni e dei rilievi del contribuente. In questo caso l’accesso potrebbe risultare vantaggioso per il contribuente, poiché, se i verificatori confermassero le osservazioni dello stesso, l’avviso di accertamento, “nel migliore dei casi”, non verrebbe emesso¹²¹.

Si devono fare, tuttavia, delle obiezioni che compromettono irrimediabilmente la funzione giuridica della disposizione. In primo luogo il calcolo dei trenta giorni deve riferirsi a criteri di effettività, sulla base delle ore di permanenza dei verificatori nella sede¹²²: questa prassi attenua la congruità del termine. In secondo luogo l’applicazione del meccanismo di proroga sembra frutto di uno “svarione” legislativo: dapprima il legislatore consente la proroga nel caso di *particolare complessità delle indagini* poi, però, stabilisce che la particolare complessità è individuata dal dirigente dell’ufficio medesimo¹²³. In terzo luogo ma principalmente, dopo aver improntato la norma in una chiara ottica garantista, è previsto infine che si può anche accedere, previo assenso motivato del dirigente dell’ufficio, per *specifiche ragioni*, dopo la scadenza del termine complessivo. Non si deve dimenticare che, in base al primo comma dello stesso articolo, l’accesso è, in ogni caso, consentito solo quando ricorrano *esigenze effettive d’indagine*. Le *ragioni specifiche* che, secondo il quinto comma, consentirebbero un ulteriore accesso fuori dai termini dovrebbero ricercarsi senza dubbio in un ambito diverso da quello delle *esigenze effettive*, altrimenti il quinto comma dell’art. 12 non avrebbe senso. Da un lato lo Statuto disporrebbe un limite temporale, dall’altro, invece, ne consentirebbe il superamento al verificarsi della condizione comunque indispensabile per procedere all’accesso, risultando compromessa la disposizione in esame. Alla luce di questa ricostruzione si potrebbe affermare che l’art. 12, comma 5, sia *tamquam non esset*.

¹²¹ Evenienza questa che sembra molto difficile avverarsi nella prassi delle verifiche fiscali.

¹²² V. per la determinazione del c.d. “timing” la Circolare n. 250400, emanata il 17 agosto del 2000 dal Comando Generale della Guardia di Finanza, in *Il Fisco*, 2000, 10288.

¹²³ Ciò sembra equivalere ad affermare che la permanenza non può superare i sessanta giorni.

Un cenno conclusivo va fatto ai mezzi di tutela, per il contribuente, nel caso in cui il comportamento dei verificatori contrasti con la disciplina sopra esposta. Un'autorevole dottrina¹²⁴ ricostruisce i due tipi di tutela, astrattamente riconducibili al contribuente, ma che, nel caso di specie sono del tutto inadeguati: questi sono la “tutela immediata” e la “tutela differita”.

Per quanto riguarda la prima, l'art. 12, comma 6, dispone che il contribuente può rivolgersi al Garante, secondo quanto previsto dall'art. 13, dello Statuto medesimo, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge. Il successivo art. 13, commi 7, 9 e 11, prevede la possibilità per il Garante di rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli uffici finalizzate alla tutela del contribuente, di richiamare gli uffici al rispetto di quanto previsto dall'art. 12 e di individuare i comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria al fine di avviare un procedimento disciplinare. Tuttavia nel caso estremo di un reiterato comportamento illecito da parte dei verificatori¹²⁵ il contribuente non sembra abbia nessuna tutela concreta per inibire l'attività illecita. È pacifico in dottrina che l'atto di verifica non è autonomamente impugnabile in commissione tributaria¹²⁶. Ai sensi dell'art. 113, comma 1, della Costituzione, si dovrebbe ipotizzare il ricorso al TAR. Senonché questa ultima eventualità non sussiste per la esclusività della giurisdizione tributaria che non può essere lesa nel caso specifico, a meno che tale ipotesi non vengano fatte rientrare tra quelle oggetto di autonoma tutela dinnanzi al giudice amministrativo¹²⁷. L'unica via per il contribuente, per una tutela preventiva e inibitoria sarebbe quella del giudice ordinario, difficilmente configurabile in tal caso, *ex art. 2043 c.c.*, quando il comportamento dei verificatori rientri in ciò che la dottrina amministrativa definisce fatto illecito della pubblica amministrazione¹²⁸.

Per quanto riguarda la “tutela differita” – cioè nei confronti di un avviso di accertamento emanato sulla base di una attività istruttoria svolta contrariamente ai principi dello Statuto – la giurisprudenza della Cassazione¹²⁹ è stata orientata sulla utilizzabilità delle prove acquisite in violazione di legge, ma con conseguenze sanzionatorie per i verificatori. Una dottrina¹³⁰, già richia-

¹²⁴ LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, cit., 276.

¹²⁵ Ad esempio: continui e ripetuti accessi senza esigenze effettive, mancata comunicazione delle ragioni e dell'oggetto della verifica, mancato accoglimento della richiesta di proseguire la verifica nello studio del professionista che assiste il contribuente o negli uffici dei verificatori, permanenza oltre il termine di sessanta giorni, eccetera.

¹²⁶ V. ad es. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 266; PALAZZOLO-PALAZZOLO, *Il comportamento dei verificatori fiscali. Osservazioni, rilievi e richieste del contribuente*, in *Il Fisco*, 2001, 13254 ss.

¹²⁷ CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, cit., 1972.

¹²⁸ Cfr. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, cit., 1973.

¹²⁹ V. ad es. le sentenze, Cass. n. 3852 del 2001 e la Cass. n. 8344 del 2001, entrambe in *Il Fisco*, 2001, 9365. In particolare non si applica in tal caso l'art. 191 c.p.p. sulla inutilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente. Per un commento alle sentenze v. PALAZZOLO-PALAZZOLO, *Il comportamento dei verificatori fiscali. Osservazioni, rilievi e richieste del contribuente*, cit., 13258.

¹³⁰ CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, cit., 1989.

mata, invece sostiene che, la caratteristica principale dello Statuto, essendo costituita da una disciplina scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente idonea ad agevolare nell’interpretazione sia il contribuente che l’amministrazione, non può che comportare – nel caso di un avviso fondato su un’attività istruttoria illecita – la ripercussione del vizio dell’“atto” endo-procedimentale su quello provvedimento¹³¹. È ovvio comunque che la tutela differita non può, il più delle volte, ripristinare la situazione originaria, preesistente al controllo, effettuato illegittimamente¹³².

Per la vigilanza sul corretto ossequio delle norme dello Statuto si è scelto di istituire una figura la cui caratteristica principale è quella di operare al di sopra delle parti, con gli strumenti attribuitigli proprio da una norma statutaria. L’art. 13 stabilisce al primo comma, infatti, che *presso ogni direzione regionale delle entrate* – oltre che nelle direzioni delle province di Trento e Bolzano – è *istituito il Garante del contribuente*. Il Garante, prosegue il successivo secondo comma, opera in piena autonomia ed è un organo collegiale costituito da tre componenti, scelti e nominati dal presidente della commissione tributaria regionale nella cui circoscrizione sia compresa ciascuna direzione regionale – o provinciale – delle entrate¹³³, tra le persone elencate nello stesso capoverso¹³⁴. L’incarico dei singoli componenti, aggiunge il terzo comma, ha durata triennale ed è rinnovabile per una sola volta. Ogni ufficio deve avere un membro per ogni categoria, individuate nel secondo comma. Il compito di presidente, all’interno di ciascun ufficio, è svolto dal membro scelto nella prima categoria. Con il quarto e quinto comma il legislatore statutario specifica che con un successivo decreto del Ministro delle finanze sarà determinato il compenso per i componenti del Garante e che i compiti di segreteria sono assicurati, al nuovo organo, dagli uffici delle direzioni regionali di appartenenza.

Garante del contribuente

Da questa breve ricostruzione introduttiva emergono le prime problematiche: in primo luogo esse riguardano i requisiti dei componenti degli uffici del Garante, in riferimento anche alle categorie individuate normativamente, ma, soprattutto, la natura giuridico-amministrativa dell’organo. I requisiti per ottenere l’incarico determinano tre ordini di problemi che richiedono

¹³¹ L’attività istruttoria che si esaurisce nel verbale di verifica è secondo la dottrina un non-atto. L’affermazione riportata nel testo è difficilmente suffragabile anche alla luce dei principi del diritto amministrativo.

¹³² Si pensi ad un accesso in un’abitazione privata eseguito senza la previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica e a tutte le conseguenze negative derivanti dalla violazione del domicilio. In questi casi il semplice risarcimento del danno non cancella la “violenza” subita dal privato.

¹³³ Presso le quali l’organo ha sede.

¹³⁴ V. CAPUTI, *Il Garante del contribuente*, in Corr. Trib., 2000, 2485. I componenti sono scelti fra tre categorie. La prima è composta da magistrati, professori universitari di materie giuridiche o economiche, notai sia a riposo che in servizio, secondo l’art. 13, comma 2, lett. a). Nella seconda categoria, secondo il disposto dell’art. 13, comma 2, lett. b), rientrano i dirigenti dell’Amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della GdF a riposo da almeno due anni. Nella terza gli avvocati, i dottori commercialisti e ragionieri collegiati pensionati scelti in una terna formata per ciascun ufficio del Garante, in base a quanto previsto nell’art. 13, comma 2, lett. c).

un'autonoma trattazione. Prima di tutto nessun ulteriore elemento è normativamente richiesto per la nomina dei tre membri dell'ufficio, al di fuori di quello riguardante l'appartenenza alle categorie fissate dallo Statuto. Non è necessaria, ad esempio, nessuna specifica conoscenza tecnica, né una particolare sensibilità per le istanze di tutela dei cittadini¹³⁵ e via dicendo. Secondariamente, sono state escluse delle professioni sicuramente inerenti allo svolgimento dell'attività dell'Amministrazione finanziaria – come ad esempio gli iscritti nel registro dei revisori contabili – per i quali invece è prevista la possibilità di far parte delle Commissioni tributarie, anche regionali, ex artt. 4 e 5, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545. Infine, qualche perplessità deriva dalla scelta di subordinare l'idoneità degli avvocati, commercialisti e ragionieri collegati al fatto che essi siano pensionati. Tale soluzione è discutibile, sia perché potrebbe comportare un eventuale conflitto di interessi – il professionista potrebbe esercitare in forma subordinata pur essendo pensionato – sia perché pregiudica quei professionisti che, invece, pur avendo cessato la loro attività, non siano pensionati.

Di sicura importanza è stabilire quale sia la natura dell'organo. Una parte della dottrina¹³⁶ ritiene che il Garante del contribuente, profilandosi come una vera e propria Authority, rientri nelle c.d. Amministrazioni indipendenti. Un'altra parte, dubitando sulla indipendenza, ritiene che il Garante vada qualificato come una sorta di difensore civico¹³⁷. L'attuale figura del Garante¹³⁸, quale risultante dalla disciplina dell'art. 13 dello Statuto, è difficilmente riconducibile sia al difensore civico, sia alle amministrazioni indipendenti¹³⁹. Non al primo, poiché nella disciplina sul Garante le funzioni sono

¹³⁵ CAPUTI, *Il Garante del contribuente*, cit., 2486.

¹³⁶ CARBONE-SCREPANTI, *Statuto dei diritti del contribuente*, Roma-Milano, 2000, 207.

¹³⁷ DI TUCCI, *Il Garante del contribuente; autorità indipendente o difensore civico ?*, in *Il Fisco*, 2000, 11120.

¹³⁸ Per ricercare la natura giuridica deve accennarsi, in breve, all'iter legislativo per l'istituzione di tale organo. Già nel DDL Costituzionale proposto al Senato nel 1992 era prevista una figura simile a quella dell'art 13 dello Statuto. Al Garante erano attribuite innanzitutto le funzioni di autoregolamentazione sia della propria attività che di quella degli uffici periferici; inoltre erano previsti ampi poteri di vigilanza e controllo. V. COTTO – MEOLI – VALENTE, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2001, 255 ss. Con la più recente proposta di legge Scalia la natura del Garante del contribuente si delineava, espressamente, come un'autorità amministrativa indipendente. V. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, cit., 1992. Erano previsti, accanto ai compiti di vigilanza e controllo, funzioni consultive ed istruttorie. Anche la nomina dei membri del Garante rispecchiava le modalità previste per altre Authorities. Ad esempio, l'Autorità di garanzia dell'attuazione della legge sull'esercizio del diritto di sciopero, o l'Autorità garante della concorrenza e del mercato di cui, peraltro, non si dubita sulla natura di amministrazioni indipendenti. V. sul punto CERULLI IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, 1999, Torino, 241. Infatti, nel progetto Scalia, il Garante Centrale avrebbe dovuto essere nominato dai Presidenti delle due Camere, mentre tramite concorso pubblico per titoli i responsabili degli uffici periferici e la conseguente accettazione dell'incarico avrebbe comportato la cessazione di qualsiasi attività pubblica. I due progetti di legge riportati delineavano sicuramente il Garante tra le amministrazioni indipendenti.

¹³⁹ Per un'approfondita riflessione sulla natura del Garante v. D'AYALA VALVA, *Dall'Ombudsman al garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2000, 1037. L'ombudsman è un istituto di origine scandinava che in parte è stato ripreso dal nostro ordinamento con l'istituzione del difensore civico.

specificamente individuate, mentre il difensore civico, nelle varie fonti regionali, è caratterizzato da una generica previsione delle medesime. Inoltre il Garante, differentemente dal difensore, è comunque un organo dotato di una certa indipendenza. La natura del Garante si discosta anche da quella delle Amministrazioni indipendenti per la mancata previsione di autonomia regolamentare. Qualche dubbio, sempre riguardante la natura di amministrazione indipendente, discende dal potere di attivare le procedure di autotutela, conferito al Garante: infatti, l'autotutela è un procedimento di secondo grado che, solitamente, dipende da una valutazione della stessa amministrazione che ha posto in essere il primo procedimento¹⁴⁰. Il Garante presenterebbe, quindi, la natura di un'amministrazione indipendente *sui generis*.

Le attività del Garante del contribuente possono essere suddivise in tre categorie. Un'attività istruttoria – nella quale rientrano alcune disposizioni contenute nei commi 6, 8 e 11 dell'art. 13 – un'attività di controllo gestionale – prevista nel comma 8 – e infine una attività propriamente amministrativa. È possibile classificare le varie attività del Garante, anche, sulla distinzione tra quelle previste ad iniziativa d'ufficio e quelle, invece, azionabili su istanza del contribuente¹⁴¹.

Il sesto comma dell'art. 13 regola due differenti attività del Garante¹⁴²: queste sono azionabili sia d'ufficio, sia *sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni*. La prima attività è meramente istruttoria e consiste nella possibilità di rivolgere richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti i quali rispondono entro trenta giorni. Tale potere istruttorio è propedeutico all'espletamento delle altre attività previste. Il Garante può, nei casi previsti nello stesso comma, attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Per i motivi già detti il Garante non può invece annullare direttamente l'atto. L'autotutela tributaria¹⁴³, come quella amministrativa in generale, può essere attivata sia d'ufficio, dall'organo che ha emanato l'atto lesivo dell'interesse pubblico, sia dal contribuente con apposita istanza¹⁴⁴. Questa nuova forma, azionabile da un

¹⁴⁰ Non si dubita invece sul conseguente potere di annullamento (*rectius*: autoannullamento) il quale in base all'art. 1 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, spetta alla sola amministrazione che ha emanato il procedimento di primo grado.

¹⁴¹ La maggior parte delle attività previste sono azionabili sia d'ufficio sia ad istanza del contribuente.

¹⁴² V. CAPOLUPO, *Garante del contribuente: funzioni e prospettive*, in *Il Fisco*, 2000, 8952.

¹⁴³ Regolata dall'art. 2-*quater* del D.L. 564/1994, convertito nella L. 656/1994 e integrata dalla L. n. 28/1999 la quale consente anche il potere di sospensione dell'atto nel corso del procedimento amministrativo di secondo grado.

¹⁴⁴ La prassi ministeriale, nella Circolare n. 198 del 1998, per l'applicazione delle disposizioni di cui al Regolamento sull'autotutela, approvato con D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, dispone che l'ufficio procede all'annullamento: a) anche se l'atto è divenuto ormai definitivo per avvenuta decorrenza del termine per ricorrere; b) anche se il ricorso è stato presentato ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale (ad es. inammissibilità); c) anche se vi è pendenza di giudizio; d) anche se non è stata prodotta in tal senso alcuna istanza da parte del contribuente.

organo esterno all'amministrazione che ha emanato l'atto, risulta, pertanto, del tutto particolare. Tuttavia al Garante, lo Statuto riserva una sola attività di stimolo nei confronti dell'Amministrazione quando quest'ultima, pur in presenza dei presupposti per esplicitare l'autotutela, non abbia attivato la procedura medesima¹⁴⁵. Tale sollecitazione è, invece, esclusa per gli atti della Guardia di Finanza, poiché dal punto di vista tecnico essi non sono qualificabili – giuridicamente – atti di accertamento¹⁴⁶. Il Garante, in caso di segnalazioni, comunica l'esito dell'attività alla direzione regionale delle entrate o al comando di zona della Guardia di Finanza competente.

Il settimo comma prevede la possibilità per il Garante di rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli Uffici, con il duplice intento di tutelare il contribuente e di una migliore organizzazione dei servizi. Le conseguenze del mancato rispetto delle raccomandazioni da parte dei destinatari, tuttavia, si ritiene siano solo “politiche”, non compromettendo, tale condotta, la validità degli atti¹⁴⁷. In base al disposto contenuto nell'ottavo comma, inoltre, il Garante può accedere agli uffici finanziari e controllarne la funzionalità. Si è già detto, evidenziandone le problematiche, che il Garante, può richiamare gli uffici al rispetto degli articoli 5 e 12 dello Statuto¹⁴⁸. Si deve aggiungere che nella Circolare n. 250400/2000 del Comando generale della Guardia di Finanza sono previste due possibilità per il contribuente che volesse contestare la violazione di una delle disposizioni contenute nell'art. 12: far inserire nel verbale di verifica le proprie osservazioni, affinché queste vengano esaminate dal direttore della verifica, ovvero ricorrere al Garante recependo appieno la novella statutaria. È regolato, al decimo comma, invece, il potere di richiamare gli uffici al rispetto dei termini per il rimborso d'imposta.

Ai sensi del successivo undicesimo comma, il Garante individua i casi di particolare rilevanza e li segnala alle direzioni regionali o al comando competente della Guardia di Finanza per l'eventuale avvio di un procedimento disciplinare. I casi suddetti, come specifica la norma stessa, sono le violazioni di disposizioni statutarie più gravi che determinano conseguenze maggiormente lesive per il contribuente. Sempre lo stesso capoverso prevede la possibilità per il Garante di segnalare direttamente al Ministro delle finanze i casi in cui è consentito esercitare i poteri di rimessione in termini previsti nel precedente art. 9, dello Statuto. Una relazione sull'attività svolta dai Garanti, dispone il dodicesimo comma, va presentata al Ministro delle finanze, al direttore regionale delle entrate, al direttore compartimentale delle dogane e al comandante di zona della Guardia di finanza, ogni sei mesi, individuando

¹⁴⁵ Questo ritiene unanimemente la dottrina. V. AIELLO, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, in Boll. Trib., 2000, 1130; CAPUTI, *Il Garante del contribuente*, cit., 2487; COTTO – MEOLI – VALENTE, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 268.

¹⁴⁶ CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, cit., 1996.

¹⁴⁷ CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, cit., 1998.

¹⁴⁸ V. anche DEOTTO, *Verifiche al contribuente e tutela del Garante*, in Corr. Trib., 2000, 2690 ss..

gli aspetti critici di maggior rilievo e prospettando le soluzioni. Il Ministro, conclude il comma 13, riferisce ogni anno alle commissioni parlamentari il funzionamento del Garante.

Dall'analisi effettuata risulta, tuttavia, che al Garante non sono conferiti, in alcun caso, poteri concreti¹⁴⁹ che possano incidere nella sfera sostanziale del rapporto tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente. Perciò la figura del Garante sembra profilarsi abbastanza inadeguata alle concrete esigenze di tutela della parte debole del rapporto d'imposta¹⁵⁰.

Lo Statuto del contribuente tocca, come si è detto, diverse tematiche, all'interno delle quali è possibile identificare tre aree omogenee di intervento. La prima, rivolta al legislatore, disciplina l'attività di normazione in materia tributaria; la seconda, rivolta all'Amministrazione finanziaria, mira a istituire un codice di condotta di tale Amministrazione; la terza individua una serie di precetti di immediata applicazione per entrambe le parti del rapporto tributario. Infine, vi è una parte conclusiva di norme che non sono riconducibili nelle aree suddette.

Tra queste, l'art. 9 dello Statuto sembra accogliere, dopo anni di discussioni in dottrina e discordanti orientamenti nella giurisprudenza¹⁵¹, l'operatività della causa di forza maggiore anche nel diritto tributario. L'articolo in questione prevede due disposizioni, meramente programmatiche e in attesa di attuazione, ma che richiedono una minima trattazione, poiché sembrano abbastanza controverse. È riconosciuto, al Ministro delle finanze, il compito di rimettere in termini il contribuente interessato, nel caso il suo inadempimento sia determinato da una causa di forza maggiore. Al secondo comma, è prevista la possibilità, sempre per il Ministro suddetto, sentiti altri dicasteri richiamati nella norma, di sospendere o differire il termine di adempimento a favore degli interessati da eventi eccezionali e imprevedibili. Ad una prima analisi, una dottrina ha ritenuto che si riproponesse la distinzione tra forza maggiore e caso fortuito¹⁵².

**Rimessioni
in termini**

¹⁴⁹ Sulla concretezza dei poteri v. MALAGÙ, *Lo statuto del contribuente ed il suo Garante*, in Boll. Trib., 2000, 1203.

¹⁵⁰ V. per tutti FALSITTA, *Lo statuto del contribuente e il Castello sui Pirenei*, in Corr. Giur., 2001, 145, nel quale l'autorevole dottrina citata, paragona lo statuto ad un'opera del pittore Magritte, raffigurante un maestoso castello edificato su di un masso sospeso nel vuoto; v. anche DEOTTO, *Garante: spunta un'ombra sulla giurisdizione*, in Guida al Diritto, 2000, n. 31, 39; e soprattutto IDEM, *Verifiche al contribuente e tutela del Garante*, cit., 2690. Infatti, specie per quanto riguarda l'art. 12, comma 6, dello Statuto, l'autore approfondisce gli aspetti relativi agli effetti di un'eventuale azione da parte del Garante che accerti l'inosservanza dei dettati normativi durante lo svolgimento dell'attività di verifica, evidenziando che anche nella situazione in cui non vengano rispettati i diritti e le garanzie del soggetto sottoposto a verifica, le attribuzioni del Garante non portano ad alcun effetto sostanziale per il contribuente: di conseguenza non si può non rilevare anche in questo caso l'inconsistenza della figura creata quale organo predisposto alla tutela del contribuente, priva, di fatto, di alcun potere funzionale.

¹⁵¹ CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, cit., 1954.

¹⁵² COTTO - MEOLI - VALENTE, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 106.

Sia il caso fortuito che la forza maggiore sono situazioni in cui non si può giungere ad un giudizio di colpevolezza. Il primo si caratterizza per l'imprevedibilità, la seconda per l'irresistibilità. Il caso fortuito tuttavia consente all'interprete un giudizio, in quanto, interferendo con la teoria della colpa e della casualità, non esclude, *a priori*, la coscienza e volontà del soggetto “agente”. Da ciò deriverebbe il differente trattamento, nell'art. 9 dello Statuto, riservato alla forza maggiore e al caso fortuito. Ma così non è.

L'art. 45 c.p. dispone che non è punibile chi ha commesso il fatto per caso fortuito o forza maggiore. Da questa breve affermazione si può trarre un'importante conseguenza. Nell'uno e nell'altro caso il fatto deve pur sempre essere accaduto. Pertanto nell'ipotesi del secondo comma dell'art. 9 dello Statuto non si può parlare di caso fortuito in quanto l'inadempimento – e cioè il fatto oggetto della condotta illecita – non è ancora avvenuto. Per questo motivo, tra l'altro, la sospensione è facoltativa, mentre la remissione è obbligatoria.

L'art. 14, con specifiche disposizioni, ritaglia un trattamento particolare ai contribuenti non residenti: esso prevede che al residente all'estero devono essere *assicurate le informazioni sulle modalità di applicazione delle imposte, la utilizzazione di moduli semplificati nonché agevolazioni relativamente all'utilizzo del codice fiscale e alle modalità di presentazione delle dichiarazioni*. Il secondo comma precisa che le modalità di attuazione di tale norma verranno disposte con Decreto del Ministro delle finanze.

**Contribuenti
non residenti**

È necessario ricordare preliminarmente che la nozione di residenza fiscale¹⁵³ non coincide affatto con quella civilistica. Infatti, applicando il principio del codice civile – all'art. 43 – il contribuente dovrebbe considerarsi residente solo quando abbia abituale dimora nel territorio dello Stato. La nozione fiscale è più complessa in quanto considera residente il soggetto che, alternativamente, sia iscritto nell'anagrafe tributaria, abbia il domicilio nello Stato – che, ai sensi dell'art. 43 c.c., è la sede principale degli affari ed interessi – o, infine, sia residente secondo il codice civile.

Il regolamento di cui al secondo comma è stato approvato con D.M. del 17/05/2001 n. 281, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 161 del 13/07/2001, contiene dei principi che attuano solo in parte l'art. 14 dello Statuto.

¹⁵³ La residenza, è uno di quei criteri impositivi del diritto internazionale, la cui funzione è di creare imposte neutrali per quanto possibile, nonché evitare le doppie imposizioni internazionali. V. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999. Il *criterio impositivo della residenza* è il potere di uno Stato di assoggettare ad imposizione i redditi prodotti all'estero da un proprio residente. Secondo tale criterio, la residenza rappresenta una connessione giuridica sufficiente per conferire allo Stato di residenza il potere di assoggettare a tributo i redditi ovunque prodotti. Per una approfondita analisi v. GUISSO-GALLISAY, *I principi generali del diritto tributario internazionale ed il concetto di residenza ai fini fiscali*, in Boll. Trib., 1995, 168 ss..

L'art. 1 del D.M. n. 281 dispone che il codice fiscale richiesto dai contribuenti residenti all'estero è attribuito dall'Agenzia delle entrate anche per il tramite dell'autorità consolare territorialmente competente. L'art. 2 del D.M. n. 281, prevede, per i non residenti, la possibilità del pagamento per via telematica per mezzo di un accesso personalizzato tramite Internet. Sempre per agevolare i contribuenti residenti all'estero è concessa anche la possibilità – al terzo comma – di pagare tramite bonifico nelle banche convenzionate con l'Agenzia. Non è stata attuata la parte dell'art. 14 dello Statuto, concernente una dichiarazione semplificata. Tuttavia, nelle istruzioni al Modello Unico 2001 è riservata una parte espressamente per i non residenti.

L'art. 15 prevede la approvazione con decreto del Ministro delle finanze di un codice di comportamento per gli addetti alle verifiche fiscali. Il codice deve attenere in via esclusiva gli aspetti deontologici e non dovrebbe disciplinare quelli sostanziali. Il Ministero aveva reso noto la messa a punto di una bozza¹⁵⁴ del codice da emanarsi ex art. 15 e che lo stesso sarebbe divenuto operativo nell'autunno scorso, ma si è ancora in attesa del provvedimento¹⁵⁵.

Codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche

L'art. 17 estende gli obblighi previsti nello Statuto per l'Amministrazione anche ai c.d. concessionari della riscossione, *id est*, quei soggetti che rivestono la qualifica di organi indiretti dell'amministrazione, ivi compresi, quelli che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura. L'ultimo riferimento è alla collaborazione dei comuni nell'attività di accertamento, ex art. 44 D.P.R. n. 600 del 1973¹⁵⁶.

Estensione dello Statuto ai concessionari della riscossione

¹⁵⁴ TESTA, *In arrivo la Carta del verificatore*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 agosto 2000, 17.

¹⁵⁵ V. COTTO – MEOLI – VALENTE, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 281.

¹⁵⁶ V. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 305.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANTONINI, *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, Riv.dir.trib., 2001, pag. 619;
- BRUNELLI, *L'accollo del debito d'imposta nello Statuto del contribuente*, in Notariato, Ipsoa, 2001, pag. 185;
- BRUZZONE, *Attuati i principi dello Statuto sulla conoscenza degli atti*, in Corr. Trib., 2001, pag. 853;
- BRUZZONE, *Certezza e semplificazione del prelievo fiscale*, in Corr. Trib., 2000, pag. 2607;
- BRUZZONE, *Il dovere di informazione come principio generale dell'ordinamento tributario*, in Corr. Trib., 2000, pag. 2479;
- BRUZZONE, *Interpello ordinario, speciale e "tax ruling" negativo: i differenti effetti dei pareri*, in Corr. Trib., 2001, pag. 1922;
- BRUZZONE, *Statuto del contribuente: fonte di diritti o di doveri?*, in Corr. Trib., 2000, pag. 1025;
- BUCCICO, *Lo statuto del contribuente. Principi e lacune*, in Il Fisco, 2001, pag. 7012;
- CAPOLUPO, *Interpello. Approntato il regolamento*, in Il Fisco, 2001, pag. 7687;
- CAPOLUPO, *Statuto del contribuente: tutela dell'integrità patrimoniale*, in Il Fisco, 2000, pag. 10024;
- CAPUTI, *Il Garante del contribuente*, in Corr. Trib., 2000, pag. 2485;
- CAPUTI, *Il sistema tributario si adegua allo statuto*, in Corr. Trib., 2001, pag. 889;
- CARBONE - SCREPANTI, *Statuto dei diritti del contribuente*, Roma - Milano, 2000;
- CARACCIOLI, *Interpello "ordinario" ed interpello "speciale". Diversi effetti penali e necessità di coordinamento*, in Fisco, 2000, pag. 12375;
- COMELLI, *La disciplina dell'interpello: dall'articolo 21 della L. n.413/1991 allo Statuto dei diritti del contribuente*, in Dir. prat. trib., 2001, pag. 605;
- COMELLI, *L'estinzione per compensazione secondo lo Statuto del contribuente*, Corr. Trib., 2000, pag. 3259;
- CORSO, *Il ritorno del principio della fissità nello Statuto del contribuente*, in Corr. Trib., 2000, pag. 2789;
- COTTO - MEOLI - VALENTE, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Ipsoa, Milano, 2001;
- CUCUZZA, *Alcune riflessioni operative sullo Statuto dei diritti del contribuente*, in Il Fisco, 2001, pag. 11015 ss;
- D'AGOSTINO, *Adeguamenti della normativa fiscale allo Statuto del contribuente*, in Il Fisco, 2001, pag. 12093;
- D'AYALA VALVA, *Dall'Ombudsman al garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in Riv. Dir. Trib., I, 2000, pag. 1037;
- D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in Riv. Dir. Trib., 2001, pag. 915 ss., in particolare 986 ss.;
- Della Valle, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Giuffrè, 2001
- DEOTTO, *Garante: spunta un'ombra sulla giurisdizione*, in Guida al Diritto, 2000, n. 31, pag. 39;
- DEOTTO, *Verifiche al contribuente e tutela del Garante*, in Corr. Trib., 2000, pag. 2690 ss.;
- DEOTTO - MAGRINI, *La nuova motivazione dopo le disposizioni attuative dello Statuto del contribuente*, in Corr. Trib., 2001, pag. 1033;
- DE SIERVO, *Relazione tenuta a Roma in occasione dell'incontro di studi dal tema "Lo Statuto dei diritti del contribuente"*, marzo 2001;
- DI TUCCI, *Il Garante del contribuente; autorità indipendente o difensore civico ?*, in Il Fisco, 2000, pag. 11120;

- FALSITTA, *Lo statuto del contribuente e il Castello sui Pirenei*, in Corr. Giur, 2001, pag. 145;
- FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, Riv. Dir. Trib., I, 2001, pag. 885;
- FRATINI, *Il diritto di interpello*, in Relazioni svolte al convegno studi: "Lo Statuto dei diritti del contribuente", in Il Fisco, 2001, pag. 12973;
- GLENDI, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, in Corr. Trib., 2000, pag. 2415;
- IORIO, *Verifiche fiscali: solo trenta giorni alle ispezioni*, in Guida al diritto, 2000, n. 31, pag. 36;
- MAGISTRO, *I controlli sui contribuenti di maggiori dimensioni*, in Corr. Trib., 2001, pag. 179;
- MAGISTRO, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in Corr. Trib., 2000, pag. 2457;
- MALAGÙ, *Lo statuto del contribuente ed il suo Garante*, in Boll. Trib., 2000, pag. 1203;
- MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in Corr. Trib., 2001, pag. 2616;
- MARONGIU, *Statuto del contribuente al primo consuntivo*, in Corr.trib., 2001, pag. 2069;
- MENCARELLI, *Primi rilievi su compensazione e Statuto del contribuente*, in Riv.dir.trib., 2002, I, p.1231.
- MEZZETTI, *Sulle scadenze torna l'ombra dello statuto*, in Sole 24 ore, 26 aprile 2001;
- MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in Riv. dir. trib., 2001, II, pag. 389;
- MORGANTE, *Il diritto di interpello. Confronto tra la disciplina italiana e le esperienze statunitensi, inglese e francese*, in Il Fisco, 2001, pag. 9279;
- NOCERA, *Statuto del contribuente: la non punibilità nei casi di buona fede*, in Corr. Trib., 2000, pag. 2470;
- NUSSI, *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in Rass. Trib., 2000, pag. 1859;
- PALAZZOLO-PALAZZOLO, *Il comportamento dei verificatori fiscali. Osservazioni, rilievi e richieste del contribuente*, in Il Fisco, 2001, pag. 13254 ss.;
- PINELLI, *Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente*, in Lo statuto dei diritti del contribuente, Atti del Convegno, Jesi 6 marzo 2001;
- RITONDALE, *Lo statuto del contribuente e l'attività della guardia di finanza. Conferme e novità del metodo ispettivo*, in Il Fisco, 2001, pag. 12957;
- RUGGERI, *Linee emergenti e prospettive di razionalizzazione in tema di norme sulla normazione*, in Rass. Parl., 2000, pag. 379;
- SERGES, *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica*, in *Trasformazioni della funzione legislativa*, II, a cura di Modugno, Milano, 2000;
- SPAGNA, *L'interpello e le sue diverse fattispecie. Possibilità e limiti di uno strumento utile per migliorare il rapporto tra Fisco e contribuente*, in Il Fisco, 2000, pag. 13005;
- VERNA, *Il diritto d'interpello*, in Boll. Trib., 2001, pag. 1445;
- C. VINCI – L. M. VINCI – IULA, *L'interpello del contribuente*, in Finanza e Fisco, 2001, pag. 2229.

Legge 27-07-2000, n. 212

Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente

(G.U. 31-07-2000, n. 177, Serie Generale)

Preambolo

La Camera dei deputati ed il Senato della Repubblica hanno approvato;

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Promulga la seguente legge:

Art. 1. - (Principi generali)

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

Art. 2. - (Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie)

1. Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica delle parti interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute.
2. Le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima.
3. I richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio.
4. Le disposizioni modifica-

tive di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato.

Art. 3. - (Efficacia temporale delle norme tributarie)

1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.
2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.
3. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati.

Art. 4. - (Utilizzo del decreto-legge in materia tributaria)

1. Non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti.

Art. 5. - (Informazione del contribuente)

1. L'amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore. L'amministrazione finanziaria deve altresì assumere idonee iniziative di informazione elettronica, tale da consentire aggiornamenti in tempo reale, ponendola a disposizione gratuita dei contribuenti.
2. L'amministrazione finanziaria deve portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti.

Art. 6. - (Conoscenza degli atti e semplificazione)

1. L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede

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

2. L'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito.
3. L'amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni e, in generale, ogni altra propria comunicazione siano messi a disposizione del contribuente in tempi utili e siano comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria e che il contribuente possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli.
4. Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa.
5. Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.

Art. 7. - (Chiarezza e motivazione degli atti)

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti

di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:
 - a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
 - b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
 - c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.
3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.
4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

Art. 8. - (Tutela dell'integrità patrimoniale)

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

gazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto.

Art. 9. - (Rimessione in termini)

1. Il Ministro delle finanze, con decreto da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, rimette in termini i contribuenti interessati, nel caso in cui il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da cause di forza maggiore. Qualora la rimessione in termini concerna il versamento di tributi, il decreto è adottato dal Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica.
2. Con proprio decreto il Ministro delle finanze, sentito il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, può sospendere o differire il termine per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibili [1].

Note:

- 1 Per la sospensione dei termini di adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti colpiti dagli eventi calamitosi verificatisi nelle regioni Piemonte e Valle d'Aosta e nella provincia di Savona, vedi il D.M. 17 ottobre 2000.

Art. 10. - (Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente)

1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.
2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.
3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.

Art. 11. - (Interpello del contribuente)

1. Ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria, che risponde entro centoventi giorni, circostanziate e specifiche

- istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse. La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria.
2. La risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente. Qualora essa non pervenga al contribuente entro il termine di cui al comma 1, si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente. Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo.
 3. Limitatamente alla questione oggetto dell'istanza di interpello, non possono essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta dall'amministrazione finanziaria entro il termine di cui al comma 1.
 4. Nel caso in cui l'istanza di interpello formulata da un numero elevato di contribuenti concerna la stessa questione o questioni analoghe fra loro, l'amministrazione finanziaria può rispondere collettivamente, attraverso una circolare o una risoluzione tempestivamente pubblicata ai sensi dell'articolo 5, comma 2.
 5. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono determinati gli organi, le procedure e le modalità di esercizio dell'interpello e dell'obbligo di risposta da parte dell'amministrazione finanziaria.
 6. Resta fermo quanto previsto dall'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, relativo all'interpello della amministrazione finanziaria da parte dei contribuenti.

Art. 12. - (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali)

1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.
2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa

- dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.
3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.
 4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.
 5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni.
 6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.
 7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Art. 13. - (Garante del contribuente)

1. Presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome è istituito il Garante del contribuente.
2. Il Garante del contribuente, operante in piena autonomia, è organo collegiale costituito da tre componenti scelti e nominati dal presidente della commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la direzione regionale delle entrate e appartenenti alle seguenti categorie:
 - a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio;
 - b) dirigenti dell'amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di finanza, a riposo da almeno due anni, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, rispettivamente, per i primi, dal direttore generale del Dipartimento delle entrate e, per i secondi, dal Comandante generale della Guardia di finanza;

- c) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza.
3. L'incarico di cui al comma 2 ha durata triennale ed è rinnovabile per una sola volta. Le funzioni di Presidente sono svolte dal componente scelto nell'ambito delle categorie di cui alla lettera a) del comma 2. Gli altri due componenti sono scelti uno nell'ambito delle categorie di cui alla lettera b) e l'altro nell'ambito delle categorie di cui alla lettera c) del comma 2.
 4. Con decreto del Ministro delle finanze sono determinati il compenso ed i rimborsi spettanti ai componenti del Garante del contribuente.
 5. Le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante del contribuente dagli uffici delle direzioni regionali delle entrate presso le quali lo stesso è istituito.
 6. Il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione.
 7. Il Garante del contribuente rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi.
 8. Il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.
 9. Il Garante del contribuente richiama gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 della presente legge. 10. Il Garante del contribuente richiama gli uffici al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta.
 10. Il Garante del contribuente richiama gli uffici al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta.
 11. Il Garante del contribuente individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione, segnalandoli al direttore regionale o compartimentale o al comandante di zona della Guardia di finanza competente e all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare. Prospetta al

Ministro delle finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini previsti dall'articolo 9.

12. Ogni sei mesi il Garante del contribuente presenta una relazione sull'attività svolta al Ministro delle finanze, al direttore regionale delle entrate, ai direttori compartimentali delle dogane e del territorio nonché al comandante di zona della Guardia di finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni.
13. Il Ministro delle finanze riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento del Garante del contribuente, all'efficacia dell'azione da esso svolta ed alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni del Garante stesso.

Art. 14. - (Contribuenti non residenti)

1. Al contribuente residente all'estero sono assicurate le informazioni sulle modalità di applicazione delle imposte, la utilizzazione di moduli semplificati nonché agevolazioni relativamente all'attribuzione del codice fiscale e alle modalità di presentazione delle dichiarazioni e di pagamento delle imposte.
2. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.

Art. 15. - (Codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie)

1. Il Ministro delle finanze, sentiti i direttori generali del Ministero delle finanze ed il Comandante generale della Guardia di finanza, emana un codice di comportamento che regoli le attività del personale addetto alle verifiche tributarie, aggiornandolo eventualmente anche in base alle segnalazioni delle disfunzioni operate annualmente dal Garante del contribuente.

Art. 16. - (Coordinamento normativo)

1. Il Governo è delegato ad emanare, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge [1].

2. Entro il termine di cui al comma 1 il Governo provvede ad abrogare le norme regolamentari incompatibili con la presente legge.

Note:

1 Per le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti, vedi il D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32.

Art. 17. - (Concessionari della riscossione)

1. Le disposizioni della presente legge si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura.

Art. 18. - (Disposizioni di attuazione)

1. I decreti ministeriali previsti dagli articoli 8 e 11 devono essere emanati entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge.
2. Entro il termine di cui al comma 1 sono nominati i componenti del Garante del contribuente di cui all'articolo 13.

Art. 19. - (Attuazione del diritto di interpello del contribuente)

1. L'amministrazione finanziaria, nel quadro dell'attuazione del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, adotta ogni opportuno adeguamento della struttura organizzativa ed individua l'occorrente riallocazione delle risorse umane, allo scopo di assicurare la piena operatività delle disposizioni dell'articolo 11 della presente legge.
2. Per le finalità di cui al comma 1 il Ministro delle finanze è altresì autorizzato ad adottare gli opportuni provvedimenti per la riqualificazione del personale in servizio.

Art. 20. - (Copertura finanziaria)

1. Agli oneri derivanti dall'attuazione dell'articolo 13, valutati in lire 6 miliardi annue a decorrere dall'anno 2000, si provvede mediante utilizzo dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 2000-2002, nell'ambito dell'unità previsionale di base di parte corrente "Fondo speciale" dello stato di previsione del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica per l'anno 2000, allo scopo parzialmente utilizzando l'accantonamento relativo al Ministero della pubblica istruzione.

2. Agli oneri derivanti dall'attuazione dell'articolo 19, determinati nel limite massimo di lire 14 miliardi annue per il triennio 2000-2002, si provvede, mediante utilizzo dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 2000-2002, nell'ambito dell'unità previsionale di base di parte corrente "Fondo speciale" dello stato di previsione del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica per l'anno 2000, allo scopo parzialmente utilizzando l'accantonamento relativo al Ministero della pubblica istruzione.
3. Il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

Art. 21. - (Entrata in vigore)

1. La presente legge entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale. La presente legge, munita del sigillo dello Stato, sarà inserita nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarla e di farla osservare come legge dello Stato.