

Paola MILIOTO

Dispensa di
Diritto

TRIBUTARIO

**Elementi
con Parole chiave**

I EDIZIONE 2023


Neldiritto
Editore

Capitolo 7

Lo Statuto dei diritti del contribuente

Sommario:

1. Lo Statuto dei diritti del contribuente. - 2. Norme dello Statuto rivolte al legislatore. - 3. Norme dello Statuto rivolte all'Amministrazione finanziaria. - 4. Norme dello Statuto rivolte al contribuente. - 5. Abuso del diritto in materia tributaria: evoluzione normativa; differenza con elusione e legittimo risparmio di imposta; caratteristiche principali dell'abuso di cui all'art. 10-*bis*; altre disposizioni antielusive. - 5.1. Procedura di accertamento dell'abuso del diritto. - 6. L'interpello tributario: caratteristiche generali e tratti comuni. - 6.1. Interpello ordinario (Art. 11, co. 1, lett. a), della l. n. 212/2000). - 6.2. Interpello probatorio (Art. 11, co. 1, lett. b), della l. n. 212/2000). - 6.3. Interpello antiabuso (Art. 11, co. 1 lett. c), della l. n. 212/2000). - 6.4. Interpello disapplicativo (Art. 11, co. 2, della l. n. 212/2000). - 6.5. Altre tipologie di interpello. - 7. Garante del contribuente e i suoi poteri.

1. Lo Statuto dei diritti del contribuente

Lo **Statuto dei diritti del contribuente** (d'ora innanzi anche solo "Statuto"), introdotto dalla legge n. 212 del 27 luglio 2000, contiene i **principi generali dell'ordinamento tributario** (art. 1, co. 1), volti a disciplinare il rapporto obbligatorio tributario, attraverso il riconoscimento:

- i. di taluni diritti fondamentali e garanzie ai contribuenti nel rapporto con l'amministrazione finanziaria e più in generale con l'ente impositore, al fine di tutelare il contribuente contro comportamenti iniqui e vessatori; e
- ii. di veri e propri vincoli e limiti in capo
 - sia all'amministrazione finanziaria, in quanto lo Statuto contiene norme che enunciano principi sull'attuazione del rapporto giuridico d'imposta, sulla collaborazione

con il contribuente e sulle attività amministrative e di indagine finanziaria,

- sia al legislatore, in quanto contiene norme sulla produzione normativa (chiarezza, trasparenza ed efficacia temporale) e sull'interpretazione autentica, con l'intento di creare ordine all'interno delle eterogenee norme tributarie (eterogenee anche in ragione della loro collocazione asistemica nei vari testi legislativi).

I tre grandi destinatari dello Statuto, dunque, sono proprio i contribuenti (si veda meglio *infra* al § 4), l'amministrazione finanziaria (si veda meglio *infra* al § 3) e il legislatore (si veda meglio *infra* al § 2).

La **clausola di auto-qualificazione** contenuta nel summenzionato art. 1, co. 1 dello Statuto (in base alla quale le norme ivi contenute costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario) ha indotto la dottrina a interrogarsi sulla efficacia di tali norme e sulla collocazione di queste nella gerarchia delle fonti. Ma, benché i principi ivi enunciati siano espressione/attuazione dei principi costituzionali e, in particolare, degli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost., lo Statuto ha natura di **legge ordinaria** e non di legge costituzionale, con la conseguenza che non è possibile tacciare una norma di incostituzionalità alla luce dello Statuto (Corte cost. n. 247/2011). In ogni caso, deve riconoscersi allo Statuto una priorità assiologica (o ermeneutica) sulle altre norme tributarie, proprio in ragione della cristallizzazione dei principi generali dell'ordinamento fiscale, che permette che lo stesso rappresenti una linea guida per l'interpretazione e l'applicazione della norma tributaria. Inoltre, **non ha natura programmatica**, avendo le norme dello Statuto immediata applicazione.

Lo Statuto contiene, altresì, una **clausola di stabilità**, in quanto l'art. 1, co. 1 specifica che le norme statutarie possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.

Lo stesso art. 1 specifica, inoltre, come le norme dello Statuto si applichino anche ai **tributi locali**, in quanto gli enti locali dovevano provvedere, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore dello Statuto, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla legge n. 212/2000.

2. Norme dello Statuto rivolte al legislatore

Lo Statuto si rivolge primariamente al legislatore, dettando regole e principi di produzione normativa a tutela dei diritti del contribuente.

In primo luogo, viene sancita l'**eccezionalità delle norme interpretative**, in quanto in materia tributaria queste possono essere introdotte solo in casi eccezionali e con legge ordinaria; tali norme vengono espressamente qualificate come disposizioni di interpretazione autentica (art. 1).

Inoltre, viene richiesta espressamente **chiarezza e trasparenza**, dovendo le leggi che contengono disposizioni tributarie menzionarne l'oggetto nel titolo ed essere redatte secondo criteri che permettano di comprenderne immediatamente il contenuto precettivo. Le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario, invece, non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima. I richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria, poi, devono indicare anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio. Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato (art. 2).

Fondamentale, poi, è il **principio irretroattività delle norme tributarie**, in base al quale le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Viene specificato che, 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 e che, comunque, 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. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati (art. 3).

L'art. 4, invece, si occupa dei **limiti all'utilizzo del decreto-legge in materia tributaria**, prevedendo come non si possa disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi, né si possa estendere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti.

Infine, merita di essere considerato anche l'art. 9, rubricato **rimessione in termini**, a mente del quale 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. Con proprio decreto il Ministro delle finanze, sentito il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, può, inoltre, sospendere o differire il termine per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibili. La ripresa dei versamenti dei tributi sospesi o differiti avviene, senza applicazione di sanzioni, interessi e oneri accessori relativi al periodo di sospensione, anche mediante rateizzazione fino a un massimo di diciotto rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese successivo alla data di scadenza della sospensione.

3. Norme dello Statuto rivolte all'Amministrazione finanziaria

Lo Statuto si rivolge, altresì, come detto, all'amministrazione finanziaria dettando regole e principi riguardanti l'attuazione del rapporto giuridico d'imposta, la collaborazione con il contribuente e le attività amministrative e di indagine finanziaria.

Tra le principali norme rivolte all'amministrazione finanziaria si ricorda l'art. 5, rubricato **informazione del contribuente**, in base al quale l'amministrazione deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore e assumendo idonee iniziative di informazione elettronica, aggiornate in tempo reale. 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.

Il successivo art. 6 si occupa della **conoscenza degli atti**. Si prescrive che l'amministrazione deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati e deve provvedere 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. La norma prosegue chiarendo che 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. L'amministrazione finanziaria, poi, deve assumere 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. 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.

L'art. 7, invece, si occupa della **chiarezza e motivazione degli atti**, specificando come ogni atto dell'amministrazione deve essere motivato in conformità all'art. 3 della l. n. 241/90, attraverso l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Viene specificato, altresì, che se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama (**cd. motivazione per relationem**). Inoltre, si evidenzia come gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente 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 è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

Fondamentale, infine, è l'art. 10, rubricato **tutela dell'affidamento e della buona fede**. La norma chiarisce come i rapporti tra contribuente e amministrazione debbano essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede; il che comporta che 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.

La norma specifica, infine – con una previsione che si rivolge anche al legislatore – che 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; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.

Il principio di buona fede comporta, altresì, che l’amministrazione finanziaria: (i) ritiri in autotutela gli atti ritenuti illegittimi; (ii) informi il contribuente delle circostanze dalle quali possa derivare per lui il riconoscimento di un credito; (iii) renda edotto il contribuente delle ragioni della pretesa impositiva; etc.

4. Norme dello Statuto rivolte al contribuente

Infine, le norme dello Statuto sono rivolte anche al contribuente, cristallizzando in capo allo stesso il riconoscimento di diritti fondamentali e di garanzie nel rapporto con l’ente impositore.

In particolare, l’art. 8 si occupa di tutelare **l’integrità patrimoniale del contribuente**, prevedendo che:

- i. l’obbligazione tributaria può essere estinta anche per **compensazione**,
- ii. è ammesso **l’accollo** del debito d’imposta altrui senza liberazione del contribuente originario;
- iii. le disposizioni tributarie **non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione** oltre il limite ordinario stabilito dal codice civile;
- iv. 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 e che 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; e