

Lo Statuto dei diritti del contribuente



Università degli Studi di Cagliari

Facoltà di Scienze Economiche, Giuridiche e Politiche

Corso di Laurea in Scienze dell'Amministrazione e dell'Organizzazione

Relazione a cura di: *Sara Cireddu*

Che cosa è lo Statuto del contribuente

Lo *Statuto dei diritti del contribuente* o *statuto del contribuente* fissa, attraverso disposizioni e normative, una serie di diritti e garanzie a tutela dei contribuenti nel rapporto con l'Amministrazione Finanziaria. Mira ad assicurare una maggior chiarezza e conoscenza del sistema tributario e ad una sua maggiore efficacia e civiltà, stabilendo i diritti che il contribuente può far valere e i doveri che l'Amministrazione Pubblica deve rispettare. Disciplina inoltre anche gli istituti di tutela del contribuente nei confronti degli uffici tributari. Contiene altresì i principi generali dell'ordinamento giuridico tributario italiano, in attuazione e consolidamento dei principi Costituzionali di solidarietà, democraticità e trasparenza del prelievo fiscale, e fa riferimento agli **artt. 3, 5, 23, 53, 97 della Costituzione**, ai quali deve essere improntato il rapporto tra cittadino e fisco.

Le disposizioni sono contenute nella **legge del 27 luglio 2000, n. 212** nella sezione *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*; aggiornato con le modifiche apportate dal D.L. 30 aprile 2019 n. 34, convertito con modificazioni dalla L. 28 giugno 2019 n. 58.

La legge 27 luglio 2000 n. 212 (composta da **21 articoli**) è una *legge ordinaria* che ha l'obiettivo di porsi come guida ai fini dell'interpretazione della normativa tributaria. L'ordinamento tributario, infatti, è tutt'altro che semplice e lineare, in quanto composto da diverse decine di leggi, decreti legge, decreti legislativi e decreti del presidente della Repubblica; inoltre vi è la mancanza di un vero e proprio codice tributario alla stregua del Codice civile o del Codice penale.

I principi dettati dallo statuto del contribuente

L'art. 1 dello Statuto del contribuente dispone al suo primo comma: "*Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53, e 97 della Costituzione, costituiscono i principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*".

La legge sopracitata contiene e si basa su una serie di principi fondamentali, tra i quali è di notevole importanza analizzarne alcuni.

- Il principio di irretroattività. La retroattività è la capacità di un atto normativo di estendere la sua efficacia anche al tempo precedente a quello della sua emanazione o della sua entrata in vigore. Il principio di irretroattività, già contemplato nel diritto penale ed esteso al contenzioso tributario, stabilisce appunto che l'efficacia di una norma tributaria, e tutte le disposizioni tributarie, non hanno effetto retroattivo; l'effetto delle leggi tributarie decorre perciò solo successivamente alla loro approvazione e pubblicazione.

Il divieto di retroattività delle norme tributarie assume notevole importanza nel nostro ordinamento, poiché considerato come fenomeno anomalo che contrasta ed è in grado di compromettere le garanzie dei contribuenti. Per contenere il fenomeno della retroattività delle norme e leggi tributarie, non essendoci nel nostro ordinamento norme Costituzionali che ne sanciscono un divieto in materia tributaria, ci si avvale di disposizioni di rango inferiore e perciò derogabili, quali l'art. 11 delle disposizioni del Codice Civile e l'**art. 3** della L. n. 212/2000; quest'ultima svolge un ruolo fondamentale, le cui disposizioni, ivi previste, pur non avendo rango costituzionale e pure essendo derogabili, e quindi non in grado di arginare norme retroattive sfavorevoli, rappresenta un valido e completo supporto interpretativo in tema di efficacia della norma tributaria. Si prevede:

1. Le modifiche relative ai tributi periodici si applicano dal periodo di imposta successivo a quello in corso, a data della loro entrata in vigore.
2. Le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti prima che siano trascorsi 60 gg dalla loro entrata in vigore.
3. I termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati.

Il ricorso a tale principio implica necessariamente la difficile valutazione ponderata dagli interessi contrapposti del fisco del contribuente, posti a base della norma della retroattività.

- Il principio di perentorietà dei termini. Principio che statuisce che i termini per la notifica, la prescrizione e la produzione di documenti debbano essere perentori, a pena di nullità (sono previsti minimo 30 gg).

- Il principio no taxation without representation. Tale principio, contenuto **nell'art. 4**, prevede che non si possono estendere tributi già esistenti o imporre nuovi tributi per decreto, senza una votazione parlamentare, come requisito imprescindibile.

- Il principio di limitazione dell'onere della prova. Per tale principio è nulla ogni norma che obbliga il cittadino contribuente a tenere prova dei pagamenti per un periodo superiore ai 10 anni (**art. 8, comma 3**); inoltre l'amministrazione tributaria non può chiedere al cittadino di produrre documenti o informazioni di cui sono già in possesso altri organi della pubblica amministrazione; deve concedere almeno 30 giorni per produrre e presentare qualsiasi documentazione.

- Il principio di correttezza e buona fede. Questo principio trova estrinsecazione in numerosi articoli e norme dello Statuto, tra cui:
 1. **L'art. 10 e art. 10bis** che hanno per oggetto specifico la tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente. Si prevede che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria siano improntati al principio di collaborazione e buona fede. Ai sensi di questo principio non possono essere irrogate sanzioni e pecunie se non in presenza di violazioni sostanziali, ossia se non esiste debito d'imposta o se i ritardi dipendono da errori dell'amministrazione oppure da un'oggettiva incertezza della legge. La tutela del legittimo affidamento è un principio generale dell'ordinamento, riconosciuto dalla giurisprudenza; il legislatore tutela il contribuente che si comporta in buona fede, facendo affidamento sulle indicazioni fornite dall'amministrazione o che viola una norma per ragioni imputabili all'amministrazione stessa.
 2. **L'art. 2** sulla chiarezza e sulla trasparenza delle disposizioni tributarie. Prevede una serie di azioni che il legislatore deve rispettare per fare in modo che le norme risultino di più facile comprensione, sulla base del criterio di trasparenza e pubblicità.
 3. **L'art. 5** sulle informazioni del contribuente. L'amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative di materia tributaria; deve inoltre assicurare la conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati provvedendo a notificarli nel luogo effettivo di domicilio del contribuente.

4. **L'art. 6** sulla conoscenza e sulla semplificazione degli atti. L'amministrazione finanziaria deve assicurare la conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, provvedendo a comunicarli al suo indirizzo di domicilio, informandolo di ogni fatto o circostanza, assumendo iniziative idonee quali comunicazione e pubblicità a garanzia dell'avvenuta informazione e procurazione di modelli, con relative istruzioni, almeno 60 giorni prima del termine di presentazione.
5. **L'art. 7** sulla chiarezza e sulla motivazione degli stessi. Si stabilisce che gli atti dell'amministrazione finanziaria devono essere motivati indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione.
6. **L'art. 8** a garanzia della "tutela integrità patrimoniale" prevede, vista la possibilità che i rapporti fisco-contribuente possano consistere in rispettive situazioni di credito e debito, che l'obbligazione tributaria possa essere estinta anche per compensazione.
7. **L'art. 9** prevede che, quando il tempestivo adempimento di obblighi tributari sia impedito da cause di forza maggiore la rimessione in termini (prevista per decreto ministeriale), i termini possono essere sospesi o differiti per quei contribuenti colpiti da eventi eccezionali e imprevedibili. Possiamo così vedere la volontà del legislatore dello Statuto di regolare diversamente il rapporto tra Amministrazione e contribuente (vedi **art.10**). Una tale impostazione di principio ha conseguenze pratiche molto rilevanti, soprattutto sotto il profilo delle sanzioni, che secondo l'espresso disposto normativo non troveranno applicazione in tre casi:
 1. Quando il contribuente si sia conformato alle indicazioni dell'amministrazione finanziaria; abbia posto in essere comportamenti conseguenti e derivati dai ritardi; omissioni o errori da parte dell'Amministrazione.
 2. Quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito dell'applicazione tributaria.
 3. Quando la violazione abbia carattere meramente formale e cioè senza conseguenze sul profilo del debito di imposta.

I diritti del contribuente

Oltre ai diritti frutto dei principi sopracitati, possiamo citarne altri che lo statuto riconosce in capo al contribuente.

- *Diritto d'interpello*. Diritto, estrinsecato dall'**articolo 11** dello Statuto e riscritto dal D.L. 156/2015, che garantisce ai contribuenti (ora parte attiva) la possibilità di interpellare l'amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie e questioni concrete e personali, relativamente:
 - All'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi siano condizioni di obiettiva incertezza.
 - Alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione di idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti.
 - All'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto con riferimento ad una singola fattispecie.

Il contribuente, prima di porre in essere un determinato comportamento, può perciò chiedere il parere all'Amministrazione Finanziaria, esercitando tale diritto di interpello; se questa non risponde nei termini previsti (entro 90 giorni dalla presentazione dell'istanza nel caso di appello ordinario o entro 120 giorni per le altre tipologie di interpello, il silenzio equivale a condivisione della soluzione proposta dal contribuente e vale come silenzio assenso. Nel caso in cui l'amministrazione finanziaria non sia in grado di fornire una risposta all'istanza, sulla base dei documenti allegati e inoltrati, può chiedere all'istante l'integrazione di quanto presentato, una sola volta; in questo caso la risposta è resa entro 60 giorni dalla ricezione della documentazione integrativa. La risposta all'istanza di interpello non è impugnabile, ad eccezione di quella resa in relazione ad un interpello disapplicativi.

- *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*. Lo statuto del contribuente, all'**articolo 12**, impone e prevede che gli accessi, le ispezioni e le verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole o professionali siano effettuate sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo e si svolgono durante l'orario ordinario di esercizio delle attività, con modalità consone da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse. La verifica presso la sede del contribuente non deve durare più di 30

giorni lavorativi, prorogabili per altri 30 giorni nel caso di particolare complessità dell'indagine indicati e motivati dal dirigente dell'Ufficio.

Al termine della verifica fiscale, il contribuente ha diritto di ricevere copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, così da poter presentare osservazioni e richieste, entro 60 giorni.

Garante del contribuente

Lo statuto del contribuente, **all'articolo 13**, segnala l'istituzione del *Garante del contribuente*. Si tratta di un organo monocratico con il compito di tutelare il contribuente e difenderne i diritti; istituito presso ogni Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate e presso analoghe strutture autonome di Trento e Bolzano, opera in piena autonomia e indipendenza funzionale. Viene nominato dalla commissione tributaria generale, scelto tra:

- I magistrati, i professori universitari di materie giuridiche ed economiche e i notai a riposo o in attività
- Gli avvocati, i dottori commercialisti e i ragionieri a riposo, indicati dai rispettivi ordini professionali.

Il suo incarico dura 4 anni, e può essere rinnovato tenendo presenti professionalità, produttività e attività già svolta.

Il Garante, sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente, riguardanti disfunzioni, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli e irregolarità, può:

- Richiedere documenti e chiarimenti agli uffici;
- Sollecitare gli uffici a esercitare il potere di autotutela per l'annullamento o la rettifica dei provvedimenti fiscali di accertamento e di riscossione;
- Vigilare sul corretto svolgimento delle verifiche fiscali;
- Verificare che si assicurata la chiara e tempestiva conoscibilità dei provvedimenti fiscali, dei modelli per gli adempimenti e delle relative istruzioni.

Alla luce delle segnalazioni ricevute e delle attività svolte, presenta poi una relazione semestrale al Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Riferimenti Bibliografici

- *Corso Istituzionale di Diritto Tributario, Gaspare Falsitta, CEDAM*
- *LEGGE 27 luglio 2000, n. 212 - Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente (Gazzetta Ufficiale n. 177 del 31 luglio 2000)*