

Tutela del contribuente

Introduzione

In questa lezione tratteremo l'argomento di diritto tributario che riguarda la disciplina della tutela del contribuente.

Prenderemo quindi in esame le disposizioni peculiari in materia di statuto dei diritti del contribuente, disciplinato dalla Legge n. 212 del 27 Luglio 2000.

Vedremo, i seguenti argomenti:

- i principi generali
- il concetto di efficacia temporale delle leggi e di tutela di integrità patrimoniale
- la disciplina del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente
- l'istituto dell'interpello e le garanzie del contribuente in sede di verifica fiscale

- il Garante del contribuente

Obiettivi

Lo Statuto del contribuente disciplinato dalla Legge n. 212/2000 contiene le disposizioni generali dell'ordinamento tributario in attuazione dei principi costituzionali.

Infatti, lo statuto del contribuente ha origine dai principi costituzionali:

- di uguaglianza di tutti i cittadini nei confronti delle disposizioni di legge (art. 3 Cost.)
- di riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali (art. 23 Cost.)
- di capacità contributiva e progressività del sistema tributario (art. 53 Cost.)
- di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione (art. 97 Cost.)

Principi Generali

Iniziamo a vedere i principi generali su cui si basano i presupposti per l'applicazione della Legge n. 212 del 2000.

La disposizione contenuta nell'articolo 1 prevede che 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.

Inoltre, ci sono altri principi fondamentali che emergono dall'articolo 2. Il primo riguarda la chiarezza delle leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie. Nel senso che essi devono indicare:

- l'oggetto nel titolo
- la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli
- e l'oggetto delle disposizioni ivi contenute

L'altro è, invece, il principio della trasparenza, secondo cui 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.

Infine, al comma 4, le disposizioni modificative delle leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato.

Principio della collaborazione e buona fede

Passiamo ora ad un altro principio fondamentale presente nell'articolo 10, primo comma, laddove è previsto che i rapporti tra fisco e contribuente si fondano sulla collaborazione e la buona fede.

Il principio che si introduce in questo ambito tributario risulta essere del tutto innovativo in ragione ai rapporti giuridici che pongono i contribuenti, soggetti passivi, in relazione all'Amministrazione finanziaria, che può essere definito con il termine *tax compliance*.

In sostanza, la tutela della collaborazione e buona fede si esprime tutte le volte che il contribuente incorra in buona fede in errori o irregolarità nell'adempimento tributario che hanno origine da dati, notizie o interpretazioni rese dall'amministrazione finanziaria.

Il presupposto è che nel caso in cui il contribuente si sia attenuto 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.

Il concetto di efficacia temporale delle leggi

Vedremo ora due aspetti altrettanto importanti nella tutela dei diritti del contribuente.

Parliamo, in primo luogo, del concetto di efficacia temporale delle norme tributarie secondo cui le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo, così come sancito dall'articolo 3 Legge 212 del 2000.

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.

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.

Concetto di tutela di integrità patrimoniale

Altro concetto di rilievo è quello previsto dall'articolo 8, che introduce importanti novità riguardo la tutela di integrità patrimoniale del contribuente, in relazione alla disciplina dell'obbligazione tributaria.

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.

In modo particolare, si prevede che l'obbligazione tributaria può essere estinta anche mediante compensazione. Si tratta di un istituto che consente maggiori garanzie al contribuente che ha la possibilità di compensare i debiti con i crediti senza dover attendere eventuali rimborsi tributari.

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.

Un'ulteriore garanzia a favore del contribuente è l'obbligo di rimborsare il costo delle fidejussioni che il contribuente ha dovuto sostenere, ai sensi di legge, per ottenere la sospensione del pagamento nei casi in cui venisse accertato definitivamente che il tributo non era dovuto.

Disciplina del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente

Lo statuto dei diritti del contribuente contiene delle norme contenute negli articoli della Legge n. 212/2000 volte a tutelare la posizione dello stesso nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

In particolare, sono presenti delle disposizioni tese ad assicurare al contribuente un'adeguata informazione sulla legislazione in materia tributaria (articolo 5).

In relazione al contesto della trasparenza amministrativa di cui alla Legge n. 241 del 1990 è previsto che l'amministrazione finanziaria deve rendere trasparenti i propri atti e portarli a conoscenza dei contribuenti (articolo 6).

Sempre nell'ottica di garantire un rapporto collaborativo tra amministrazione finanziaria e contribuente si prevede un'articolata disciplina sul portare a conoscenza gli atti che riguardano il contribuente, in modo chiaro e motivato (articolo 7).

Vediamo di seguito alcune specifiche peculiarità degli elementi che abbiamo appena citato.

Informativa legislativa

Riguardo ad una idonea informativa legislativa, l'amministrazione finanziaria ha il dovere di assumere idonee iniziative al fine di consentire al contribuente di avere la piena ed agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti, in materia tributaria.

Infatti, rispetto a quanto stabilito dall'articolo 5 della Legge n. 212/2000, l'amministrazione finanziaria deve assumere iniziative quali:

- informazione elettronica degli atti, che consenta un aggiornamento gratuito in tempo reale
- predisposizione di testi coordinati messi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore
- 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

Conoscenza degli atti

Vediamo ora i doveri che l'amministrazione assume nei confronti del contribuente che interessa la più ampia conoscenza degli atti che lo riguardano ai sensi dell'articolo 6 della Legge 212/2000.

In primo luogo, 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 contribuente deve essere informato 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.

Infine, è stabilito che, in ordine al principio della semplificazione, non possono essere richiesti al contribuente documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni che il contribuente indica.

Chiarezza e motivazione degli atti

La tutela del contribuente, riguardo alla motivazione degli atti, così come disciplinato dall'articolo 7 della Legge 212/2000, si ispira agli atti inerenti i provvedimenti amministrativi.

Infatti, l'amministrazione finanziaria, in tal senso, deve tener conto di 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.

Inoltre, 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

Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

L'istituto dell'interpello

Passiamo ora ad un importante istituto previsto dall'art. 11 dello statuto che prevede la possibilità, per il contribuente, di 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 tal senso, il riscontro dell'amministrazione finanziaria deve essere scritto e motivato e vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente.

Qualora essa non pervenga al contribuente entro il termine massimo di centoventi giorni, 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, è nullo.

Tipologie di interpello

In materia di interpello si evidenziano diverse tipologie di interpello tra cui:

- **l'interpello ordinario** che consente a ogni contribuente di chiedere un parere in ordine all'applicazione delle disposizioni tributarie di incerta interpretazione riguardo un caso concreto e personale, nonché di chiedere chiarimenti in ordine alla corretta qualificazione di fattispecie, sempre che ricorra obiettiva incertezza
- **l'interpello probatorio** che consente al contribuente di chiedere un parere in ordine alla sussistenza delle condizioni o alla idoneità degli elementi di prova chiesti dalla legge per accedere a determinati regimi fiscali
- **l'interpello anti-abuso** che consente di acquisire un parere relativo alla abusività di un'operazione non solo ai fini delle imposte sui redditi, ma per qualsiasi settore impositivo
- **l'interpello disapplicativo** che consente di ottenere la disapplicazione di norme che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta

Diritti e garanzie in sede di verifiche fiscali

Vediamo ora i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali.

Con l'articolo 12 della legge 212/2000 si dispone 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.

Si tenga conto che la disciplina generale dei controlli prevede differenti presupposti per procedere all'accesso a seconda della tipologia di locale e in ordine al diverso grado di incidenza nell'ambito privato.

In dottrina si afferma che per individuare il significato di esigenze effettive di indagine occorra fare riferimento alle singole leggi che disciplinano l'attività di controllo, nonché alle circolari emanate dalla Guardia di Finanza e Ministero dell'Economia e Finanze.

Garante del contribuente

Concludiamo con la vigilanza sul corretto rispetto delle norme previste dallo Statuto dei diritti del contribuente.

In tal senso, il legislatore ha istituito con l'articolo 13 della legge 212/2000 un organo istituzionale la cui caratteristica principale è quella di operare con imparzialità nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria.

Infatti, presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome è istituito il Garante del contribuente che opera in piena autonomia, è un organo monocratico scelto e nominato dal presidente della commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la direzione regionale dell'Agenzia delle entrate.

Le attività del Garante possono essere attivate sia su istanza del contribuente, che 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.

Le attività possono essere suddivise in tre categorie:

1. attività istruttoria
2. attività di controllo gestionale
3. e, infine, una attività propriamente amministrativa

L'attività istruttoria del Garante

Il potere istruttorio del garante è tra le attività di rilievo poiché è propedeutico all'espletamento delle altre attività previste.

L'attività consiste nel prendere in carico, anche d'ufficio, le segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni.

In tal senso, il contribuente ha la possibilità di rivolgere richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti i quali rispondono entro trenta giorni.

Il Garante può, quindi, attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.

In tal senso, il Garante non può annullare direttamente l'atto, ma 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.

Conclusioni

In questa lezione abbiamo esaminato la disciplina della tutela dei diritti del contribuente ai sensi della Legge n. 212 del 2000.

Ci siamo concentrati, in particolare, su alcune norme di principio generale che regolano la disciplina del rapporto tra contribuente ed amministrazione finanziaria, esaminando alcuni concetti fondamentali.

Infine, abbiamo visto la disciplina dell'istituto dell'interpello e dell'organo istituito come Garante del contribuente.

Grazie per l'attenzione e per aver partecipato!