

LO STATUTO DEL CONTRIBUENTE
Legge 27 luglio 2000, n. 212
(G.U. 31 luglio 2000, n. 177)

1. Premessa. Dopo oltre dieci anni di gestazione e un iter parlamentare defatigante, è stata definitivamente approvata la L. 27 luglio 2000, n. 212, contenente la disciplina del c.d. Statuto dei diritti del contribuente.

L'esigenza di un provvedimento destinato a contenere alcuni principî generali in materia tributaria e, soprattutto, alcune garanzie di tutela dei diritti dei contribuenti nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, si è posta tra la fine degli anni ottanta e l'inizio degli anni novanta; è stato quello, infatti, un periodo caratterizzato da un altissimo grado di confusione nella produzione normativa in materia fiscale e da una scarsa attenzione nei confronti dei diritti dei contribuenti.

Continuo era il ricorso ai decreti legge, ripetutamente reiterati e spesso con formulazioni difformi, così da rendere molto difficile la ricostruzione della disciplina tempo per tempo applicabile; e ricorrente era la dispersione di norme fiscali in testi di legge di vario tipo, con le conseguenti difficoltà relative alla loro individuazione. Le ragioni di questo degrado normativo erano fin troppo evidenti e legate, oltre che alle incontenibili esigenze di gettito, al mancato riconoscimento della necessità di un'organica riforma fiscale, ed alle pratiche parlamentari consociative che di fatto rendevano praticamente impossibile l'approvazione di leggi ordinarie (ed organiche) in materia fiscale.

A ciò si aggiungeva il cattivo funzionamento della macchina amministrativa, che spesso determinava l'adozione di prassi e comportamenti vessatori nei confronti dei contribuenti (si pensi ai repentini cambiamenti nella interpretazione di norme fiscali, spesso indotti dalle estremistiche iniziative di alcuni membri di organismi ispettivi; alla confusione e complessità dei modelli di dichiarazione; alle estemporanee e propagandistiche iniziative nel campo della lotta all'evasione, puntualmente seguite da provvedimenti di condono e sanatoria, etc.).

In quel contesto storico, cominciò a maturare l'idea di predisporre un assetto minimale di principî generali in materia fiscale, incidente tanto sul piano della legislazione, quanto sul piano dei rapporti fisco contribuenti.

Fu così presentata, già nel 1990 (A.C. n. 5079, X Legislatura, Piro e altri), una prima proposta in tal senso, il cui contenuto sostanziale, variamente ripreso, modificato ed integrato costituisce la base della normativa di recente approvata. Nel corso degli anni successivi e delle varie legislature sono state presentate diverse proposte di Statuto, in taluni casi giunte ad un grado avanzato di esame parlamentare. Le circostanze politiche, però, unite ad una persistente (e comprensibile) "resistenza" da parte degli apparati amministrativi, non hanno per molti anni consentito l'approvazione dello Statuto; approvazione che, infine, è giunta nel luglio 2000 dopo ben dieci anni dai primi tentativi.

La Legge n. 212 contiene disposizioni di vario genere, tutte accomunate dalla qualifica di "principî generali dell'ordinamento tributario", ed in specie riconducibili a:

N.B. Testo non aggiornato, ma in ogni caso utile per lo studio dell'argomento.
E' in preparazione una versione aggiornata

- principî in materia di legificazione tributaria (art. da 1 a 4);
- principî in materia di procedimento accertativo e di tutela dei diritti del contribuente (art. da 5 a 12, e da 14 a 16);
- norme sul c.d. Garante del contribuente (art. 13);
- disposizioni di attuazione e finali (art. 16 e da 18 a 21).

Al proposito, prima di esaminare nel dettaglio le disposizioni introdotte, non si può fare a meno di rilevare che alcune di esse avevano già trovato attuazione o in ogni modo applicazione pratica prima dell'approvazione dello Statuto.

Più in generale, va notato che, per ragioni varie (non solo tecnico giuridiche, ma anche amministrative e politiche), diverse problematiche (alla cui soluzione erano diretti i vari progetti di Statuto succedutisi nel tempo e nelle legislature) si possono considerare in qualche modo superate (ad esempio: il ricorso eccessivo ai decreti legge, dopo la nota sentenza della Corte Costituzionale sul divieto di reitera, si è fortemente ridotto; la produzione normativa è tendenzialmente più ordinata, anche grazie ai nuovi principî in materia di drafting e di valutazione dell'impatto normativo che si vanno affermando; i rapporti contribuente-amministrazione sembrano improntati ad una maggiore correttezza e concretezza, anche grazie alla messa a regime di alcuni importanti istituti deflativi del contenzioso, come il ravvedimento, il concordato, etc.).

Da questo punto di vista, lo Statuto ora approvato si potrebbe considerare quasi un testo obsoleto od addirittura inutile. In realtà, non è così. Molti dei principî contenuti nello Statuto, pur con i limiti intrinseci dovuti alla natura di legge solo ordinaria, hanno un'importante rilevanza, tanto in termini di "sistema", quanto in termini pratici. Non solo, il fatto di essere inseriti in un testo "dedicato" alla raccolta dei principî fondamentali della legislazione e del rapporto contribuenti-fisco attribuisce a tali principî autorevolezza ed un tendenziale carattere di permanenza e stabilità, a prescindere dagli "umori" dei futuri legislatori ed "amministratori" delle "cose" tributarie.

2. I principî in materia di legificazione tributaria (art. 1-4). Un primo importante gruppo di disposizioni dello Statuto riguarda la produzione legislativa in materia tributaria (rispetto a questa tematica, ricorre il concetto di *metanorma*, nel senso di norma che detta regole a valere su altre norme). Per lunghi anni interpreti ed operatori in campo tributario hanno dovuto fronteggiare una produzione legislativa tributaria ipertrofica, confusa, disordinata, talvolta anche contraddittoria. Una produzione spesso influenzata dalle critiche condizioni di funzionamento del Parlamento e dai condizionamenti burocratici. Frequentissimi quindi, l'emanazione di norme incomprensibili (scritte solo per "iniziati", con astrusi rinvii multipli ad altre disposizioni incomprensibili), l'"occultamento" di norme fiscali in testi normativi di tutt'altro contenuto (prescelti per la maggiore "tranquillità" del loro *iter* parlamentare), il ricorso ripetuto ai decreti legge (non solo per effettiva necessità ed urgenza, ma anche per "correggere" errori e sviste di precedenti provvedimenti, per istituire nuovi tributi, per modificare le regole ordinarie di funzionamento di tributi esistenti), la produzione normativa "alluvionale" (con continui problemi di successione delle leggi nel tempo).

2.1. L'efficacia delle norme dello Statuto. L'esigenza di ovviare a questi inconvenienti era stata affrontata già nelle prime stesure dello Statuto e, senza modificazioni sostanziali, è stata

N.B. Testo non aggiornato, ma in ogni caso utile per lo studio dell'argomento.
E' in preparazione una versione aggiornata

risolta, sia pure con una soluzione di compromesso nel testo poi approvato. Il problema tecnico di fondo che caratterizza lo Statuto, ed in particolare le sue disposizioni in materia di legificazione tributaria, attiene alla rilevanza delle norme dello Statuto stesso. Per essere realmente efficaci, le disposizioni dello Statuto avrebbero dovuto acquisire un rango superiore a quello delle ordinarie norme fiscali; solo così si sarebbe avuta la "garanzia" di un'effettiva coerenza dei principi dello Statuto. In altri termini, sarebbe stata necessaria l'emanazione di uno Statuto con il rango di norma costituzionale.

La difficoltà di un tale risultato è però fin troppo evidente. E' stato quindi più realisticamente preferita, seguendo un modello già attuato con la legge sulle autonomie locali (cfr. l. 8 giugno 1990, n. 142), l'adozione di un principio di efficacia normativa rafforzata (cfr. art. 1, primo comma), in base al quale:

- le disposizioni contenute nello Statuto, in quanto attuative dei principi costituzionali di uguaglianza, di riserva di legge in materia tributaria, di capacità contributiva, di buon andamento ed imparzialità amministrativa (art. 3, 23, 53, e 97 Cost.) hanno natura di "principi generali dell'ordinamento tributario";
- le disposizioni dello Statuto non possono formare oggetto di deroga tacita. Deroghe o modifiche sono ammesse, ma solo se fatte espressamente (in altri termini, occorre che la norma derogatrice faccia espresso riferimento alla disposizione dello Statuto che intende derogare e che non possono essere disposte modifiche o abrogazioni tacite dello Statuto)¹;
- le disposizioni dello statuto non possono "mai" essere derogate o modificate da "leggi speciali".

Le conseguenze della adozione di questo principio di efficacia rafforzata possono essere sintetizzate come segue:

- va anzi tutto rilevato il carattere assolutamente *generale* di *tutte* le disposizioni dello Statuto (e quindi non solo di quelle in materia di legificazione, ma anche delle altre disposizioni contenute nella legge n. 212, ad eccezione - per evidenti ragioni - di quelle materiali concernenti il coordinamento normativo, l'attuazione pratica di alcune norme dello Statuto, la copertura finanziaria e l'entrata in vigore);
- va poi notato, sempre come espressione di tale carattere di generalità, che le disposizioni dello Statuto riguardano l'*intero* ordinamento tributario. Riguardano quindi tutti i tributi (nazionali, e locali) e tutte le disposizioni tributarie (sostanziali, formali, processuali e sanzionatorie). In questo contesto, diventa cruciale l'individuazione di cosa si debba intendere per "ordinamento tributario", essendo in specie evidente che solo gli istituti e le disposizioni appartenenti a tale "ordinamento" sono soggette allo Statuto. I principi costituzionali non sembrano soccorrere l'interprete. Nella Costituzione, infatti, è contenuto un riferimento (la cui portata, peraltro, non è del tutto chiara) alla nozione di "sistema" tributario (cfr. art. 53, secondo comma, secondo cui il "sistema" è informato a criteri di progressività); pare quindi corretto ritenere che la nozione di "ordinamento" sia diversa da quella di "sistema", apparendo in specie, la prima, espressione di una nozione giuridico-normativa (con riferimento a tutte le norme relative ai tributi) e, la seconda, espressione

¹ Nonostante ciò, va segnalato che assai frequentemente si riscontrano nel sistema deroghe non espresse ai principi dello Statuto. Prassi questa, censurabile, ma purtroppo non illegittima, come segnalato anche dalla Corte Costituzionale. In ogni caso, questo non vanifica del tutto la portata dello Statuto, soprattutto ai fini di una interpretazione adeguatrice delle norme tributarie.

di un concetto economico (con riferimento agli effetti del prelievo tributario). E' tutta da verificare (e vi provvederà la giurisprudenza) la possibilità di raccordare il concetto di "ordinamento tributario" alla nozione costituzionale di "prestazioni patrimoniali imposte" (cfr. art. 23 Cost.); ciò che consentirebbe l'estensione dei principî dello Statuto anche all'area della c.d. parafiscalità;

- ancora, sempre con riferimento al carattere della generalità, è ragionevole ritenere che le disposizioni dello Statuto esplichino i proprî effetti tanto per il futuro (sulle *nuove* norme tributarie), quanto - in un certo senso - per il passato (sull'applicazione da oggi in poi delle norme dell'ordinamento tributario già in vigore). Ne consegue, nonostante alcune non condivisibili interpretazioni basate sulla prevista adozione entro 180 giorni (cfr. art. 16) di norme di coordinamento tra Statuto e ordinamento vigente (in assenza delle quali lo Statuto stesso sarebbe di fatto inapplicabile o quasi), che le disposizioni dello Statuto sono già pienamente operative quali norme generali, secondo gli ordinari criteri di successione delle leggi nel tempo previsti nelle Preleggi (cfr. in particolare, l'art. 15).

Ciò vuol dire che si devono ritenere abrogati, per effetto della introduzione dello Statuto, tutti i principî o regole contenuti nell'ordinamento tributario che si pongano in contrasto con i principî e le regole contenute nello Statuto; dovendosi ritenere che l'emanazione di disposizioni di coordinamento non possa investire i principî, ma riguardi gli eventuali casi limitati in cui possano essere sopravvenuti con lo Statuto dubbî in ordine alla applicazione od alla "sopravvivenza" di particolari disposizioni (una sorta di "pulizia" normativa).

Vale la pena di rilevare che la derogabilità (espressa o tacita) dello Statuto è comunque esclusa per effetto di "leggi speciali". La portata di questa disposizione non è del tutto chiara. Nei confronti di una normativa per definizione *generale* come quella contenuta nello Statuto, tutte le altre disposizioni rischiano di essere qualificate come *speciali*, così di fatto impedendo la derogabilità anche espressa. Non è quindi da escludere che il richiamo al concetto di legge speciale vada qui riferito non a qualsiasi legge tributaria (che in una ipotetica gerarchia di generalità verrebbe comunque *dopo* lo Statuto), ma a quelle leggi che, non essendo relative alla istituzione (od alla riforma profonda) di tributi ovvero alla disciplina (o revisione) generale di istituti tributari (si pensi alla riforma delle sanzioni), specificano od integrano particolari disposizioni tributarie. Il richiamo alle leggi speciali, in questo particolare contesto, sembra inoltre orientato ad escludere l'applicabilità del noto canone interpretativo in base al quale la legge speciale *anteriore* può prevalere sulla legge generale posteriore;

- come premesso, non potendo ricorrere alla "rigidità" tipica delle norme costituzionali il legislatore ha optato per una soluzione di compromesso, basata sul divieto di deroga tacita. Ad un primo esame, una soluzione del genere sembra svilire quasi del tutto la portata dello Statuto, i cui principî sono comunque derogabili. Non solo, nessun rimedio sarebbe esperibile nel caso di una norma di legge che derogasse tacitamente lo Statuto (si tratterebbe infatti di un conflitto tra norme di pari grado). Va però notato che la previsione di una derogabilità solo espressa di sicuro vale ad impedire il ricorso (soprattutto da parte degli organi amministrativi e di accertamento) ad interpretazioni capziose e lesive dei diritti del contribuente sanciti nello Statuto (e questo vale anche nell'ipotesi di una deroga legale tacita, dovendosi ritenere possibile - anzi obbligata - per l'interprete ed il giudice l'adozione di una interpretazione conforme allo Statuto). Non solo, la necessità di una deroga espressa favorisce e rafforza il controllo parlamentare su qualsiasi tentativo di indebolimento o aggiramento delle garanzie espresse nello Statuto.

N.B. Testo non aggiornato, ma in ogni caso utile per lo studio dell'argomento.
E' in preparazione una versione aggiornata

Complementare alle disposizioni qui sopra descritte è quella (contenuta nel secondo comma dell'art. 1) che tende a limitare il ricorso a norme *interpretative* (e perciò stesso retroattive) in materia tributaria. Tali norme (a differenza di quanto è ripetutamente accaduto fino ad ora) potranno essere adottate solo in "casi eccezionali" e con legge ordinaria (con esclusione quindi di decreti legge e decreti delegati). Il carattere interpretativo dovrà inoltre essere indicato in modo espresso; non si potrà quindi più attribuire la natura interpretativa a norme non espressamente qualificate come tali, eventualmente basandosi sulla loro formulazione (e ad esempio sull'adozione di formule del tipo "si intende...", "si considera...", etc.).

Le disposizioni dello Statuto, come premesso, non riguardano solo la fiscalità erariale, ma anche quella locale (tanto delle regioni - a statuto speciale e ordinario -, quanto degli altri enti locali), come risulta confermato nel disposto del terzo e quarto comma dell'art. 1, dove si prevede, entro termini definiti, l'adeguamento delle disposizioni "locali" alle norme dello Statuto; si tratta peraltro di un principio di evidente applicazione, anche a prescindere da una previsione espressa, dato il carattere assolutamente "generale" delle disposizioni dello Statuto. Ne consegue che anche in assenza di una specifica attività "adeguatrice" delle disposizioni della fiscalità locale, le norme dello Statuto si devono ritenere di diretta ed immediata applicazione.

Pur se contenuta in altra parte dello Statuto (ed in particolare nell'art. 8, terzo comma), attiene sicuramente ai principi generali in materia di legislazione la regola in base alla quale non è consentita la proroga dei termini prescrizionali in materia tributaria oltre il termine ordinario decennale prescritto dal codice civile. La norma, così formulata, sembra avere uno scarso rilievo pratico. Ben altra sarebbe stata la sua rilevanza se fosse stato stabilito il divieto di introdurre proroghe, sospensioni e prolungamenti agli ordinari termini di prescrizione e di decadenza previsti in materia tributaria (ad esempio, con riferimento ai termini per l'accertamento o per la iscrizione a ruolo, ovvero per mancato funzionamento degli uffici). Sarebbe stata così bloccata l'odiosa tendenza del legislatore e della amministrazione a manipolare i termini unicamente in base alle convenienze fiscali, ed a scapito della certezza e definitività dei rapporti tributari.

Affine a quella appena qui sopra descritta (e per certi aspetti connessa) è l'ulteriore disposizione (anch'essa contenuta nell'art. 8, al quinto comma), in base alla quale l'obbligo di conservazione di atti e documenti per fini tributari non può essere stabilito per oltre dieci anni dalla loro emanazione o formazione. La portata di questa disposizione, così com'è stata congegnata, pare oscura. L'obbligo di conservazione degli atti e documenti tributari è infatti, già nella legislazione vigente, inferiore a dieci anni (e di regola connesso alla durata dei termini per l'accertamento) e una possibilità di prolungamento di tale termine è di fatto connessa al prolungamento di tali termini (appunto regolato nell'art. 8, terzo comma). Va poi notato che uno "sforamento" dei termini di conservazione dei documenti può in concreto derivare anche dal protrarsi delle procedure contenziose. La disposizione quindi pare priva di una effettiva utilità.

2.2. La stesura delle norme tributarie. L'art. 2 dello Statuto contiene norme sulla "*chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie*". A parte l'atecnico, ormai desueto ed ingenuo riferimento alla "trasparenza" (inutile omaggio alla *glasnost* in voga nei primi anni novanta), la norma citata assolve ad una funzione importante; ed in specie, la funzione di "imporre" l'adozione di alcune regole "minime" di stesura delle norme tributarie.

Una esigenza particolarmente sentita è quella di agevolare il “reperimento” delle fonti tributarie (capita non di rado, infatti, il rinvenimento casuale di norme tributarie nei testi legislativi più disparati, senza alcun legame con il contenuto dei testi stessi, così come è frequente l’emanazione di testi *omnibus*, dal contenuto - tributario e non - assai eterogeneo). Contro questa deprecabile prassi, viene previsto nello Statuto che:

- le leggi (e gli altri atti con forza di legge) contenenti disposizioni tributarie devono menzionarne l’oggetto nel titolo (allo stesso modo, la *rubrica* delle relative norme deve menzionare l’oggetto delle disposizioni in esse contenute);
- per converso, e di riflesso, le leggi non tributarie non possono contenere norme tributarie, ad eccezione di quelle “strettamente inerenti” l’oggetto della legge (ad esempio: una legge contenente disposizioni sul funzionamento dei musei di paleontologia non può contenere disposizioni di carattere tributario, ma può ben contenere norme particolari per il riconoscimento di incentivi fiscali a chi fa liberalità a tali musei).

Un'altra esigenza molto sentita è quella di evitare la redazione di testi normativi “in codice”, con un linguaggio criptico ed iniziatico basato sulla tecnica del *rinvio* (spesso multiplo ed “a cascata”) agli estremi di altri testi normativi. Così costringendo l’interprete ad un complesso lavoro di “salto” da una legge all'altra e di “taglia e cuci” per poter ricostruire una data norma. Gli esempi di questo tipo sono numerosissimi in tutti i campi del diritto, soprattutto pubblico (ciò in specie a causa della nefasta influenza dei *corpi* burocratici e corporativi nella formazione delle leggi). Per “contenere” questo fenomeno, almeno in campo tributario, lo Statuto prevede che:

- il *rinvio* ad altre disposizioni deve essere fatto indicando in modo sintetico il contenuto della disposizione richiamata. Si noti bene, a stretto rigore non basta il richiamo sintetico all’oggetto generale del testo normativo richiamato (ad esempio: al disposto dell’ art. 67, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante il Testo unico delle imposte sui redditi), ma occorre il riferimento al “contenuto” della disposizione richiamata (ad esempio: al disposto dell’art. 67, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di ammortamenti nella determinazione del reddito d’impresa);
- le modifiche di una norma fiscale devono essere espone riportando il testo della norma modificata.

Si tratta, com'è evidente, di disposizioni di notevole importanza pratica per chiunque debba esaminare un testo di legge. Non si può però fare a meno di rilevare che le regole di “buona condotta legislativa” sopra riportate rischiano di rimanere spesso disattese; risulta infatti oltre modo difficile immaginare un modo per renderle effettivamente cogenti. Non resta che confidare su una certa “autodisciplina” del legislatore.

2.3. L’efficacia delle norme tributarie nel tempo. Un aspetto molto delicato della normativa tributaria riguarda le problematiche di ordine temporale. E’ infatti frequente in campo tributario la casistica (i) di norme retroattive, (ii) di norme, pur se non formalmente retroattive, che incidono su fatti ormai accaduti, (iii) di norme che impongono obblighi a brevissima scadenza in assenza di tempestive istruzioni applicative. Pur avendo “peso” assai diverso (incidendo, la prima, su importanti questioni teoriche di ordine anche costituzionale e le altre su minori aspetti di “funzionalità” normativa), si tratta in ogni caso di problematiche assai rilevanti, sulle quali opportunamente statuisce lo Statuto (cfr. art. 3).

Più in dettaglio:

- viene stabilito un divieto assoluto di introdurre disposizioni tributarie retroattive (con l'unica eccezione delle norme di tipo interpretativo, la cui adozione peraltro è soggetta ai principi e limiti descritti *supra sub* 1.1.). Da questo punto di vista, la legge fiscale si avvicina alla legge penale. Fino ad oggi, l'adozione di norme fiscali retroattive è stata in alcuni casi giustificata dalla Corte Costituzionale, sulla base di principi di ragionevolezza e prevedibilità del prelievo. Ora, però, vigente un principio generale di irretroattività, come quello contenuto nello Statuto, la possibilità di giustificare l'introduzione di norme fiscali retroattive fuori dai casi e dalle modalità previste dallo Statuto dovrebbe risultare piuttosto difficile;
- vengono poi stabilite regole particolari per alcune disposizioni che solo apparentemente sono retroattive e che perciò non sarebbero toccate dal principio di irretroattività sopra descritto. Si tratta, in particolare, delle disposizioni modificatrici di norme relative a tributi periodici. Queste disposizioni venivano emanate nel corso del periodo d'imposta (molto spesso alla fine del periodo, con la legge finanziaria), con efficacia sullo stesso periodo d'imposta, quindi anche con riferimento ad accadimenti già verificati. Norme di questo tipo non sono retroattive. Trattandosi infatti di tributi periodici, le regole applicabili sono quelle in vigore alla fine del periodo d'imposta; ciò che lascia spazio alla introduzione di modifiche *medio tempore*. Per evitare, comunque, un uso distorto di questa possibilità, lo Statuto prevede espressamente che in generale le modifiche a tributi periodici hanno efficacia a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui sono state introdotte. La portata di questa disposizione è assai rilevante, in quanto limita fortemente le possibilità di aggiustamento della finanza pubblica in corso d'anno e/o con effetti finanziari nell'anno successivo (attraverso le c.d. *manovre*).

Si tratta peraltro, come tutte le disposizioni dello Statuto, di una norma suscettibile di deroga espressa. Se questa mancasse, si può ipotizzare in via interpretativa l'inefficacia, limitata al periodo d'imposta in corso, delle modifiche introdotte in violazione dello Statuto;

- per quanto riguarda gli adempimenti tributari di nuova introduzione, lo Statuto prevede una sorta di *vacatio* obbligatoria di sessanta giorni. Ne consegue che la scadenza degli adempimenti di nuova introduzione a carico dei contribuenti non può essere inferiore a sessanta giorni, decorrenti dalla entrata in vigore della relativa norma, o (molto opportunamente) dalla adozione dei provvedimenti attuativi espressamente previsti dalla norma stessa. Ciò anche allo scopo di permettere una effettiva divulgazione degli adempimenti introdotti.

2.4. I decreti legge in materia tributaria. Norme particolari sono previste sull'adozione dei decreti legge (cfr. art. 4). Anzi tutto, c'è un divieto (assoluto, ma suscettibile di deroga espressa) di istituzione di *nuovi* tributi con decreto legge. A questo, si aggiunge il divieto di estendere con decreto legge l'applicazione di un tributo esistente a *nuove* categorie di soggetti passivi. Non è invece vietata, data la formulazione normativa che si riferisce al solo profilo soggettivo, l'estensione, con decreto legge, dell'ambito *oggettivo* di applicazione di un tributo esistente.

Lo scopo di queste disposizioni è evidentemente quello di limitare il ricorso ai decreti legge in materia tributaria (ciò che ha causato notevoli distorsioni in passato). Da questo punto di vista, però, si tratta di norme di scarsa efficacia, data la possibilità (cui sicuramente il Gover-

no farebbe ricorso in condizioni di necessità ed urgenza) di deroga espressa. Non c'è dubbio che una ben più rilevante remora all'uso di tale strumento legislativo è derivata dalla ben nota sentenza della Corte Costituzionale sul divieto di reiterazione dei decreti non convertiti, come dimostra anche il brusco, ed ormai consolidato, calo nella produzione di decreti legge.

3. I principi in materia di procedimento accertativo e di tutela dei diritti del contribuente (art. da 5 a 12, e da 14 a 16). Il nucleo "centrale" dello Statuto è costituito dalle disposizioni di tutela del singolo contribuente nei rapporti con l'amministrazione finanziaria e più in generale con gli organi preposti all'accertamento ed all'applicazione di tributi. Più in dettaglio, sono previste disposizioni riguardanti:

- il diritto all'informazione, alla conoscenza ed alla chiarezza degli atti;
- le garanzie del contribuente in sede di accertamento ed alla tutela della sua integrità patrimoniale;
- la tutela dell'affidamento e della buona fede;
- il diritto di interpello.

3.1. I diritti all'informazione, alla conoscenza ed alla chiarezza degli atti. Come premesso, una delle principali ragioni dell'introduzione di uno Statuto dei contribuenti risiede nell'esigenza di tutelare il più possibile e in senso lato la *informazione* del contribuente e più in generale di chi opera in campo tributario. Queste ragioni si esplicano tanto nella esigenza di curare una produzione normativa ordinata e strutturata e di favorire la reperibilità delle fonti (v. *supra sub 2.2*), quanto nella corrispondente esigenza di favorire la conoscibilità e la conoscenza delle disposizioni tributarie (legislative ed amministrative) in generale e degli atti che si riferiscono al singolo contribuente.

A questi fini, è stato previsto:

- l'onere a carico dell'amministrazione finanziaria di assumere iniziative per favorire la completa ed agevole conoscenza delle disposizioni di ogni genere vigenti in materia tributaria (cfr. art.5 dello Statuto). Nell'assolvimento di quest'onere, l'amministrazione dovrà usare ogni mezzo idoneo (non solo gli strumenti divulgativi tradizionali - Gazzetta ufficiale, comunicati stampa, pubblicazioni ufficiali, e simili - ma anche gli strumenti innovativi che si renderanno via via disponibili) e dovrà assumere un ruolo informativo *attivo* (attraverso la predisposizione di testi normativi coordinati ed aggiornati, la messa a disposizione delle raccolte delle leggi fiscali presso gli uffici tributari, la attivazione di canali informativi on line ed in tempo reale).

Va riconosciuto che molto, in questa direzione, è stato già fatto a prescindere dalla emanazione dello Statuto (le circolari e risoluzioni vengono pubblicate sia pure con ritardo su un bollettino diffuso in abbonamento, e - più tempestivamente - sono disponibili via internet). Molto, però, resta da fare, e le norme dello Statuto, pur se prive di sanzione, possono favorire questo processo;

- il connesso onere di operare sempre (ed in particolare, con riferimento alle dichiarazioni, alle relative istruzioni, alle comunicazioni) secondo una logica di *semplificazione*, per

N.B. Testo non aggiornato, ma in ogni caso utile per lo studio dell'argomento.
E' in preparazione una versione aggiornata

consentire anche ad un contribuente *medio* sfornito di particolari cognizioni tributarie di poter assolvere i propri obblighi fiscali “nelle forme *meno* costose e *più* agevoli” (cfr. art. 6, terzo comma). In questa direzione, nonostante sforzi ed esperimenti, occorre molto più coraggio e spirito innovativo.

A queste prescrizioni di portata generale, se ne aggiungono altre più particolari, relative ai singoli rapporti tributari. E' stato quindi previsto - si deve ragionevolmente ritenere, *in aggiunta* alle ordinarie guarentigie previste per la notifica degli atti tributari - l'onere a carico della amministrazione di assicurare l'effettiva conoscenza da parte dell'interessato degli atti che lo riguardano. Ovviamente, con il rispetto della necessaria riservatezza (cfr. art. 6, primo comma). Questa disposizione (così come quella successiva, contenuta nel secondo comma del medesimo articolo, che impone di comunicare al contribuente i fatti e le circostanze che possono determinare l'irrogazione di una sanzione o il disconoscimento di un credito) *non* è assistita dalla sanzione della nullità in caso di inosservanza. Sanzione che, invece, è espressamente prevista nel caso di inosservanza delle disposizioni contenute nel successivo quinto comma, che sarà descritta più avanti. Non di meno, il rispetto di tali disposizioni può essere invocato dal contribuente interessato nel corso del procedimento e l'eventuale inosservanza da parte amministrativa potrebbe costituire elemento incidente sulla legittimità dell'atto, o quanto meno sulla sua efficacia.

Una tutela più marcata dei diritti del contribuente è, come premesso, prevista nel quinto comma del citato art. 6 dello Statuto. Questa disposizione disciplina l'attività connessa alla liquidazione delle dichiarazioni tributarie (*in primis*, ma non unicamente, le attività di controllo formale delle dichiarazioni dei redditi ex art. 36 bis D.P.R. n. 600/73, cui si ricollega la maggior parte del contenzioso tributario in essere). Si prevede in specie che, (i) ove sussistano incertezze e (ii) prima di procedere alla iscrizione a ruolo od (iii) al disconoscimento di un credito, l'amministrazione *deve* invitare il contribuente a fornire chiarimenti ed a produrre eventuali documenti. L'inosservanza di questa disposizione determina la nullità della attività amministrativa e, segnatamente della iscrizione a ruolo. La disposizione non si applica nel caso di tributi riscuotibili solo mediante ruoli (ad esempio, nel caso di imposte liquidate dall'ufficio tributario su imponibili soggetti a tassazione separata).

Vale la pena di rilevare che le richieste al contribuente non possono riguardare documenti od informazioni già in possesso della amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Questa disposizione non dovrebbe porsi in contrasto con le note norme in materia di autocertificazione e di documentazione amministrativa contenute nei c.d. decreti Bassanini; non è comunque da escludere, su questa particolare materia, un eventuale intervento di coordinamento normativo (anche se non espressamente previsto dallo Statuto - cfr. art. 16, relativo al coordinamento delle sole disposizioni di tipo tributario) per evitare inutili sovrapposizioni o, peggio, effetti di limitazione reciproca tra le leggi in vigore.

3.2. L'attuazione della potestà di imposizione, le garanzie del contribuente e la tutela della sua integrità patrimoniale. Un altro punto critico nei rapporti contribuente-fisco attiene alla fase di attuazione della potestà impositiva e, più in dettaglio, dell'accertamento tributario. Lo Statuto contiene diverse disposizioni riconducibili a queste problematiche.

Anzi tutto, sono dettate disposizioni varie sulla attuazione dell'obbligo tributario (cfr. art. 8, impropriamente rubricato con riferimento alla “tutela della integrità patrimoniale” del contribuente, art. 9 e 10). Più in dettaglio:

- per molto tempo (e nonostante qualche miglioramento, ancora oggi), i rapporti tra contribuenti e fisco sono stati improntati ad una reciproca diffidenza: i contribuenti hanno sempre diffidato del fisco, il fisco dei contribuenti, il legislatore di entrambi. La norma, solenne e di principio, contenuta nel disposto dell'art. 10, primo comma, tende a superare questa generale diffidenza. Viene quindi statuito che "i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede". E' evidentemente questa una affermazione di principio, formalmente priva di una diretta cogenza; starà ai contribuenti, all'amministrazione ed al legislatore farne un principio vivo e non una mera enunciazione;
- il successivo comma dell'art. 10 contiene un principio che si può considerare in gran parte già presente nel "sistema"; la sua enunciazione nello Statuto non può che rafforzarlo. In specie, si prevede l'impossibilità di irrogare sanzioni (i) al contribuente che si sia uniformato agli orientamenti della prassi amministrativa (ancorché successivamente modificati), e (ii) nel caso in cui il suo comportamento sia derivato direttamente da ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione. La *ratio* è evidentemente quella di tutelare la buona fede del contribuente, assumendo in specie rilievo la carenza dell'elemento soggettivo di fattispecie sanzionatorie (dolo; colpa). Proprio il riferimento agli elementi soggettivi, unito alla generica formula normativa (concernente le "sanzioni", senza ulteriori specificazioni), induce a ritenere che la disposizione qui in esame si applichi alle sanzioni tributarie in genere, tanto amministrative, quanto penali.

Desta invece qualche perplessità l'estensione di questa disciplina anche agli interessi moratori. Se infatti è facilmente spiegabile nei termini sopra descritti la disapplicazione delle sanzioni, la disapplicazione degli interessi di mora risulta poco comprensibile. La maturazione degli interessi, infatti, prescinde dall'atteggiamento soggettivo del contribuente e deriva oggettivamente dalla naturale fruttuosità del denaro e dal decorso del tempo. In presenza, quindi, di un ritardo o di una omissione nel pagamento di un tributo, sia pure in buona fede, non si vede perché non debbano essere applicati gli interessi nella misura legale;

- un altro principio già presente nel sistema sanzionatorio riguarda la disapplicazione delle sanzioni quando sussista una obiettiva incertezza sulla portata o sull'ambito di applicazione di norme tributarie (cfr. art. 10, terzo comma). Innovativo e di notevole portata è il correlato principio di disapplicazione delle sanzioni in presenza di violazioni solo *formali*. Critica è l'individuazione di tali sanzioni; lo Statuto comunque offre un valido criterio interpretativo individuandole come quelle "senza alcun debito d'imposta";
- interessante è inoltre la disposizione in base alla quale la violazione di disposizioni di rilevanza esclusivamente tributaria non può essere comunque causa di nullità del contratto (sempre contenuta nell'art. 10, terzo comma);
- con riferimento al soddisfacimento della obbligazione tributaria viene prevista in via generale, e quindi in termini tendenzialmente ma non necessariamente più ampi rispetto a quelli già in vigore, la possibilità di estinzione mediante *compensazione* (cfr. art. 8, primo comma). Il riferimento alla "obbligazione" tributaria sembra debba riguardare le sole imposte, non anche le sanzioni e gli accessori. Si ricorda invece che la compensabilità delle sanzioni irrogate con i crediti tributari è ora in certi casi ammessa (anche su questa materia, è quindi necessario un intervento di coordinamento normativo, come del resto previsto nell'ultimo comma dell'art. 8);

N.B. Testo non aggiornato, ma in ogni caso utile per lo studio dell'argomento.
E' in preparazione una versione aggiornata

- di particolare rilievo, è la disposizione che ammette l'accollo del debito d'imposta altrui (cfr. art. 8, secondo comma). Si tratta, in specie, di una forma di accollo cumulativo, senza liberazione del contribuente originario. L'accollo dell'imposta altrui, non era in precedenza ammesso; anche se c'è da segnalare la possibilità riconosciuta in alcuni casi di accollo da parte del contribuente interessato delle sanzioni irrogate al dipendente od amministratore di un ente od al rappresentante di una persona fisica (cfr. art. 11, sesto comma, D. Lgs. n. 472/1997).

L'effettiva portata di questa norma non è ancora del tutto chiara. Pare comunque corretto ritenere che l'accollo debba riguardare la sola fase del pagamento del tributo, dovendosi escludere la possibilità di un *accollo* del presupposto tributario (dovranno comunque essere emanate specifiche disposizioni regolamentari attuative - cfr. art. 8, sesto comma).

Non è poi da trascurare, per i possibili effetti impositivi, la *causa* dell'accollo (ad esempio: se un datore di lavoro si accolla l'imposta dovuta dal proprio dipendente, è molto probabile che il beneficio economico così attribuito al dipendente sia tassabile a carico di questi. Allo stesso modo, in via di mera ipotesi, l'accollo da parte di un genitore dell'imposta dovuta dal figlio potrebbe costituire una forma di donazione indiretta potenzialmente tassabile in base alla recente riforma della imposta sulle donazioni);

- una particolare forma di tutela del contribuente è prevista con riferimento al caso in cui egli sia stato costretto a fornire garanzia fideiussoria per evitare la riscossione di debiti tributari rivelatisi poi non dovuti, ovvero per ottenerne la rateizzazione, ovvero ancora per ottenere la restituzione di imposte spettanti. Si prevede in specie il rimborso dei costi sostenuti per la fideiussione (cfr. art. 8, quarto comma).

La norma non è chiara, in particolare per ciò che riguarda la prestazione di garanzie per ottenere la restituzione di imposte. Il rimborso dei costi della fideiussione è infatti ammesso solo quando "sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore a quella accertata". Pare quindi che il rimborso del costo della fideiussione sia dovuto solo in presenza di una pretesa tributaria contestata e rivelatasi poi (ad esempio, in sede contenziosa) in tutto o in parte infondata.

In questi termini, si può anche spiegare il riferimento alla restituzione di imposte verso prestazione di garanzia, dovendosi ritenere che questo sia relativo al caso di contestazioni fiscali (con possibile riscossione provvisoria in pendenza di giudizio). Non pare invece che il rimborso del costo della fideiussione possa essere ottenuto nel normale caso dei rimborsi Iva, il cui ottenimento è appunto subordinato - a prescindere da un eventuale accertamento tributario - alla prestazione di idonea garanzia fino alla definizione del periodo d'imposta. Nel caso dei rimborsi Iva, infatti, non si ha una imposta *accertata*, ma semplicemente un credito risultante da dichiarazione, rispetto al quale l'accertamento è un dato meramente eventuale. Un apposito regolamento attuativo dovrebbe comunque essere emanato per chiarire l'effettiva portata di questa disposizione;

- di una certa rilevanza pratica è la disposizione (contenuta nell'art. 9 dello Statuto) relativa alla c.d. *rimessione in termini* dei contribuenti che non abbiano potuto rispettare scadenze tributarie per cause di "forza maggiore". In questi casi, i termini possono essere riaperti con decreto del Ministro delle Finanze (nell'ipotesi di impedimenti incidenti sul versamento di tributi, occorre anche il parere del Ministro del Tesoro - cfr. art. 9, primo comma).

Il problema che si pone con riferimento alla descritta disposizione è quello relativo alla sua portata soggettiva; occorre infatti verificare se l'istituto della remissione in termini sia applicabile solo con riferimento ad una *collettività* di contribuenti ovvero anche nel caso di cause di forza maggiore relative a *singoli* contribuenti. In base alla formulazione della norma (dove è usata l'espressione "contribuenti"), sembrerebbe che la remissione possa avere solo natura *collettiva*; non si vede però per quale motivo discriminare a sfavore di *singoli* contribuenti che siano impediti da cause di forza maggiore. E' quindi da auspicare un chiarimento in tal senso. Certo è che (anche volendo ammettere l'accesso alla remissione in termini a singoli contribuenti) la previsione di un decreto ministeriale rischia di rendere piuttosto complesso l'accesso ai benefici in questione nel caso di singoli contribuenti, soprattutto se privati o imprese di piccola dimensione (in casi come questi, e per importi limitati, la legge potrebbe prevedere l'emanazione di un provvedimento da parte della competente Direzione Regionale delle Entrate).

Diverso è il caso dei contribuenti coinvolti in eventi eccezionali e non prevedibili (si pensi alle purtroppo frequenti calamità naturali), per i quali si prevede la possibilità di sospensione e differimento dei termini tributari, da stabilirsi con decreto del Ministro delle Finanze sentito il Ministro del Tesoro.

Le disposizioni in materia di accertamento sono contenute negli art. 7 e 12 dello Statuto, e riguardano tanto i rapporti tra contribuente e soggetti preposti ai controlli, quanto il contenuto degli atti impositivi:

- nell'art. 12 sono contenute disposizioni varie relative alla esecuzione delle verifiche fiscali. Tra i principî più importanti, quello in base al quale l'accesso, le ispezioni e le verifiche presso attività produttive devono essere effettuati solo per effettive esigenze di indagine, durante gli orari ordinari di lavoro e in modo tale da recare la minore turbativa possibile alle attività del contribuente (in questa logica, si prevede che la documentazione da verificare possa - su richiesta del contribuente - essere esaminata presso l'ufficio operante o presso un professionista di sua fiducia). La condotta del personale addetto alle verifiche fiscali dovrà essere disciplinata con un apposito "codice di comportamento", da emanarsi a norma dell'art.15 dello Statuto. Di un certo rilievo è la previsione in base alla quale lo svolgimento delle verifiche presso il contribuente non può superare i trenta giorni lavorativi, eventualmente prorogabili per ragioni di particolare difficoltà dell'indagine. L'effettiva portata di questa disposizione non è del tutto chiara; la Guardia di Finanza si è già ufficialmente pronunciata in merito, sostenendo che i trenta giorni debbano essere conteggiati facendo riferimento solo ai giorni di effettiva presenza dei verificatori presso il contribuente (con la conseguenza che la durata della verifica può essere ben più lunga).

Questa interpretazione ha dato luogo a molte polemiche; si teme infatti lo "svuotamento" delle garanzie dello Statuto. A ben vedere, la tesi della Guardia di Finanza, pur se non priva di una certa attendibilità, pare in contrasto con i principî statutari e con il senso pratico. Anzi tutto, va ricordato che lo Statuto pone un evidente principio di minimizzazione degli oneri e dei disagi subiti dal contribuente a causa di una verifica. A ciò va aggiunto, sul piano strettamente pratico, che notoriamente tali disagi non dipendono solo dalla presenza fisica dei verificatori, ma anche da altri fattori (normalmente, infatti, occorre riservare alle operazioni di verifica un locale aziendale, o comunque un contenitore chiuso per i documenti, che risulta inaccessibile e inutilizzabile per il contribuente durante tutta la durata della verifica). Si comprendono quindi bene i limiti posti dalla legge. Fermo restando che per i casi più importanti (verifiche in imprese di grosse dimensioni) il termine è sicur-

mente insufficiente; la possibilità di proroga, comunque, dovrebbe consentire margini sufficienti nella maggior parte dei casi.

Il disposto dell'art. 12 fissa anche un principio di informazione del contribuente con riferimento alle ragioni che hanno determinato la verifica ed il relativo oggetto. Inoltre, la difesa del contribuente deve essere garantita anche nella fase di verifica (eventualmente con l'assistenza di un professionista abilitato) e deve essere dato conto nel relativo verbale delle osservazioni e dei rilievi difensivi (queste regole di condotta sono comunque normalmente già seguite nella prassi corrente).

Ulteriori rilievi (sotto forma di osservazioni e richieste) potranno poi essere inoltrati dal contribuente entro sessanta giorni dalla consegna del verbale di constatazione; l'ufficio impositore deve valutare tali difese e, in generale, non può emettere l'avviso di accertamento prima che sia decorso il suddetto termine.

Un problema che si pone è quello di verificare l'effettiva cogenza di questi principî. La legge non prevede che la loro inosservanza sia sanzionata con la nullità delle operazioni eseguite. Questo però non può significare che il contribuente sia del tutto privo di tutela di fronte a regole che sono previste dalla legge come obbligatorie. Anzi tutto, c'è la possibilità, prevista dal medesimo art. 12, di denunciare al Garante del Contribuente (nuova figura istituita con l'art. 13 dello Statuto - v. *infra sub 4*) eventuali violazioni delle garanzie riconosciute al contribuente.

Più in generale, è da ritenere che la condotta tenuta dai verificatori possa essere liberamente apprezzata dal giudice chiamato a pronunciarsi sull'accertamento emanato a seguito delle verifiche esperite. L'esecuzione delle verifiche in difformità dalle garanzie riconosciute al contribuente (e quindi in violazione di precisi obblighi di legge) potrebbe influire sulla valutazione in ordine alla congruità e correttezza dell'accertamento;

- l'art. 7 contiene disposizioni sul contenuto dei provvedimenti fiscali. Anzi tutto, viene ribadito e generalizzato, nel primo comma, il principio di obbligatorietà della motivazione dei provvedimenti amministrativi in materia tributaria (non solo, quindi, gli atti impositivi e di accertamento, ma anche tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria). Data la formulazione della norma (che, a differenza delle disposizioni contenute nei commi successivi, si riferisce solo all'amministrazione finanziaria e non anche ai concessionari della riscossione) si deve ritenere che l'obbligo di motivazione, nei termini indicati nella disposizione in commento, non sia riferibile agli atti della riscossione.

Di particolare rilievo, anche in considerazione dei più recenti e diffusi orientamenti della Cassazione, è la norma che prevede l'obbligo di allegare gli atti richiamati nella motivazione (la motivazione *per relationem* dovrà quindi essere integrata con copia dell'atto richiamato). A questo proposito, sono già state formulate alcune istruzioni ufficiali (cfr. Circ. Min. 1 agosto 2000 n. 150/E) nelle quali si richiama la necessità di allegare comunque gli atti richiamati, anche se già noti al contribuente (si pensi ai Processi Verbali di Constatazione della Guardia di Finanza che, di solito, vengono consegnati al contribuente a prescindere dalla successiva attività di accertamento). E' comunque singolare l'"auspicio", contenuto nelle stesse istruzioni, di una attenuazione, con provvedimenti di prossima emanazione, di tale rigida prescrizione;

- circa il contenuto degli atti della amministrazione finanziaria, il secondo comma dell'art. 7 prevede che questi debbano "tassativamente" indicare (i) l'Ufficio competente ed il re-

sponsabile del procedimento, (ii) l'organo competente per un riesame o l'autotutela, (iii) l'autorità competente in caso di ricorso. L'uso dell'avverbio "tassativamente" parrebbe indicativo della assoluta coerenza di tali prescrizioni, la cui inosservanza dovrebbe pertanto essere sanzionata con la nullità o comunque l'inefficacia degli atti privi delle indicazioni previste dalla legge (vale comunque la pena di precisare che le indicazioni sopra menzionate sono ormai quasi sempre presenti negli atti impositivi).

Di particolare rilievo è la previsione in base alla quale tali prescrizioni si applicano anche agli atti della riscossione. E' quindi auspicabile che venga definitivamente superata la persistente (nonostante mille riforme) cripticità delle cartelle esattoriali di pagamento;

- sempre in tema di atti della riscossione, il terzo comma dell'art. 13 prevede che il titolo esecutivo deve contenere l'indicazione dell'atto di accertamento che l'ha preceduto. In mancanza, occorre che la pretesa tributaria sia espressamente motivata (pare corretto ritenere, quindi, che in questo particolare caso l'obbligo di motivazione come previsto nel primo comma dell'art. 7 sia applicabile anche nel caso di un atto della riscossione).

3.3. Il diritto di interpello. Tra le disposizioni di maggiore rilievo pratico contenute nello Statuto vi è senz'altro quella (riportata nell'art. 11) relativa alla generalizzazione del c.d. Diritto di interpello (la possibilità cioè di formulare quesiti all'amministrazione su casi specifici, ottenendo un parere vincolante od un silenzio assenso). Come è noto, l'istituto del c.d. interpello tributario era stato già da qualche tempo attuato nell'ordinamento limitatamente alle fattispecie di sospetta elusione tributaria. La limitatezza dell'istituto, unita alla farraginosità delle procedure (e ad una certa "chiusura" degli organi preposti), lo hanno però reso fino ad oggi scarsamente rilevante.

Con lo Statuto, si tenta invece un rilancio su vasta scala dell'interpello, che diventa così *di massa* (mentre viene conservata la particolare procedura dell'interpello *d'elite*, in materia di elusione fiscale). La possibilità di interpellare l'amministrazione finanziaria viene quindi estesa alla generalità dei problemi tributari, sempre che via una obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di norme tributarie. In altri termini, l'interpello diventa una sorta di "provocatio", tendente a far esprimere l'amministrazione sulla applicazione a casi concreti e specifici di istituti tributari controversi.

La risposta deve pervenire entro centoventi giorni e deve essere scritta e motivata. Trascorso il termine di legge, l'interpretazione prospettata dal contribuente nel suo quesito si deve intendere tacitamente accolta.

L'effetto principale dell'interpello è costituito dalla sua vincolatività (per l'amministrazione e di fatto per il contribuente che mette in pratica l'operazione prospettata nel quesito proposto). Tale vincolatività (i) comporta la nullità di qualsiasi atto impositivo emesso in contrasto con l'interpello, (ii) non consente (mancando l'elemento soggettivo) l'irrogazione di sanzioni al contribuente che vi si sia uniformato ed (iii) è per legge limitata al soggetto richiedente (è peraltro evidente che le pronunce sui quesiti proposti, una volta divulgate, costituiranno un *precedente* rispetto al quale l'amministrazione potrà difficilmente discostarsi, se non per motivate ragioni). Da segnalare il fatto che, in presenza di numerose richieste aventi il medesimo oggetto, l'amministrazione potrà rispondere nei termini stabiliti in forma collettiva, con circolare o risoluzione.

L'attuazione pratica dell'interpello *di massa* è rimessa ad un apposito regolamento che dovrà essere emanato. Vale comunque la pena di rilevare che una sorta di anticipazione

N.B. Testo non aggiornato, ma in ogni caso utile per lo studio dell'argomento.
E' in preparazione una versione aggiornata

dell'interpello *di massa* è già in corso di sperimentazione da qualche tempo ed è regolata con una apposita circolare ministeriale (Circ. min. 18 maggio 2000, n. 99/E).

4. Il Garante del contribuente. La gamma delle garanzie previste nello Statuto viene completata con l'istituzione di una nuova *authority*, il c.d. Garante del contribuente, operante presso ogni Direzione Regionale delle entrate. Si tratta di un organo collegiale, costituito da tre membri, scelti e nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale competente.

Possono farne parte a) magistrati, professori universitari, notai; b) dirigenti dell'amministrazione finanziaria ed ufficiali superiori della Guardia di finanza a riposo da almeno due anni (scelti sulla base di terne formate rispettivamente dal Direttore generale delle entrate e dal Comandante generale della Guardia di finanza); c) avvocati, commercialisti, ragionieri, anche pensionati (scelti sulla base di terne formate dai rispettivi ordini professionali).

L'incarico ha durata triennale (rinnovabile una sola volta) ed è retribuito.

I compiti sono evanescenti e basati su una improbabile *moral suasion*, più che su poteri effettivi: il Garante, infatti, anche sulla base di segnalazioni di terzi, può inoltrare richieste di informazioni e documenti con diritto ad una risposta entro trenta giorni e può attivare procedure di autotutela su atti di accertamento o di riscossione (i.e.: può "innescare" un procedimento di autotutela, ma non ha poteri di annullamento o di sospensione).

Oltre a ciò, il Garante può (i) rivolgere "raccomandazioni" agli uffici finanziari, (ii) accedervi per verificare il funzionamento dei servizi al pubblico, (iii) richiamare gli uffici finanziari al rispetto dei principi in materia di informazioni e garanzie del contribuente, nonché al rispetto dei termini per i rimborsi, (iv) segnalare al Direttore regionale delle entrate od al Comandante di zona della Guardia di finanza casi particolarmente gravi di pregiudizio dei contribuenti, nonché al Ministero delle finanze, anche al fine di avviare provvedimenti disciplinari.

L'"attività" del Garante viene documentata annualmente in una apposita relazione. Sulla effettiva capacità di questa ennesima *authority* di migliorare i rapporti tra contribuenti ed amministrazione e sulla sua reale utilità i dubbi sono molteplici. Molto dipenderà - anche in questo caso - dalla *autorevolezza* di chi intenderà farne parte e dal grado di *autorità* che riuscirà ad esercitare, nonostante le limitatissime funzioni attribuite. Visti molti precedenti, lo scetticismo è inevitabile.