

GIANNI MARONGIU

LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE NELL'ACCERTAMENTO E NEL PROCESSO.

1. Lo Statuto dei diritti del contribuente esplicitamente richiama non solo gli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione ma anche l'art. 97¹ per il quale “i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione”.

Il riferimento non deve stupire perchè già il Supremo Collegio insegnò e insegna che “l'Amministrazione finanziaria non è un qualsiasi soggetto giuridico, ma è una pubblica amministrazione. Tale veste, come le attribuisce speciali diritti funzionali che assicurino nella maniera più ampia e spedita il perseguimento delle sue finalità nell'interesse collettivo, così, per la stessa ragione, la obbliga all'osservanza di particolari doveri prima fra tutti quelli dell'imparzialità espressamente sancito dall'art. 97 della Costituzione”².

E' la stessa Corte di Cassazione, nella sentenza ora ricordata, non si limitò a richiamare la norma costituzionale ma ne fece applicazione in una specifica controversia tributaria. Ritenne, infatti, la statuita imparzialità *una* delle tre ragioni per le quali (pur non preoccupandosi la legge sull'Invim di specificare che l'accertamento definitivo del valore del bene trasferito va considerato un fatto unitario e obiettivo) “qualora, come nella specie, il valore definitivamente accertato di un immobile nei confronti dell'acquirente risulti inferiore a quello preteso inizialmente dalla finanza, il venditore non è tenuto a pagare l'invim su quest'ultimo ma può giovare della riduzione ottenuta a seguito del ricorso proposto dal solo acquirente”.

Dieci anni dopo, a Statuto approvato, ancora più incisive sono state le argomentazioni della Corte di Cassazione in una sentenza che merita di essere subito ricordata e per le affermazioni di principio.

Si verteva in tema di interessi su crediti di imposta e la Corte decise che la norma relativa (l'art. 44 del d.P.R. del 1973) deve essere interpretata nel senso che gli interessi liquidati sui crediti di imposta decorrono fino alla data di emissione dell'ordinativo di pagamento solo in quanto quest'ultimo sia stato ritualmente e tempestivamente notificato³.

(*Omissis*) “Soltanto uno Stato inefficiente ed autoritario – vi si legge – può aspirare a compensare le proprie eventuali carenze organizzative con una legislazione, o una giurisprudenza, “protezionistica” che disconosca cioè i diritti del cittadino fino a quando non siano maturi i tempi della burocrazia. Uno Stato moderno che operi secondo criteri di efficienza e di economia, che non ha timore di porsi su un piede di parità con il cittadino (non più suddito), tanto da formalizzarne e tutelarne i diritti inviolabili (almeno in linea di principio) nei confronti del Fisco con un apposito Statuto (L. n. 212/2000), non può poi pretendere che i tempi dei pagamenti a favore dei contribuenti siano affidati alla “buona volontà” dei funzionari incaricati, senza alcuna possibilità di rivalsa da parte del creditore (salvo,

¹ Si veda F. D'Ayala Valva, Il volto nuovo del fisco. Riflessioni sull'attuazione dell'art. 97 della Carta costituzionale, in Nuovi studi politici, 2003, n. 1.

² Così Cass., sez. I, 29 marzo 1990, in Dir. prat. trib., 1990, II, p. 1230 e anche Cass. sez. un, 30 novembre 2006, n. 26606.

³ Così Cass., sez. trib. 30 marzo 2001 n. 4760; la sentenza è ampiamente riportata e commentata infra al part. 11.1.

evidentemente, il caso di dolo o colpa grave). Tanto più che, invece, i termini di pagamento in favore del Fisco sono sempre scanditi su tempi rigidamente cadenzati.

2

“Dal punto di vista sostanziale, i rapporti dare-avere, tra Fisco e contribuente, devono essere inquadrati nell’ambito dei principi di tutela della integrità patrimoniale del contribuente, fissati dall’art. 8 della L.n. 212/2000, che esordisce stabilendo che “l’obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione” (comma 1), riconoscendo implicitamente la *par condicio* del dare e dell’avere a partire dal momento della loro coesistenza (art. 1242 del codice civile)”(Omissis)⁴.

* * * * *

2. La sentenza ora ricordata, così convincente e suadente nelle argomentazioni, proprio perché invoca e applica lo Statuto segna il definitivo distacco da una cultura, non molti anni fa ancora viva, che aveva manifestato tante incertezze e debolezze nell’affermazione di una legislazione fiscale di principi.

Ancora nei primi anni “90” il diritto tributario era considerato e viveva come un “orto conchiuso”, insensibile ai più elementari principi consolidati negli altri rami dell’esperienza giuridica e nel quale l’amministrazione finanziaria godeva di relevantissimi privilegi: al contribuente, e sono solo esempi, non era riconosciuto il diritto di opporre la compensazione e tantomeno di invocare una inibitoria giudiziale. Anche quando fu approvata la legge che, nel 1990, dettava “Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi”, una normativa che si proponeva di radicare nella azione amministrativa i criteri della speditezza, della trasparenza, della partecipazione e della semplificazione⁵, in un pregevole lavoro si osservava opportunamente e incisivamente: “Ancora una volta, dunque, la materia tributaria viene esclusa dall’ambito della codificazione delle norme generali amministrative, in ragione della (pretesa) peculiarità del sistema delineato dalle norme fiscali. E ciò si noti, soggiungeva l’autrice, accade in un provvedimento normativo a carattere generale, destinato come tale ad applicarsi alla totalità dei multiformi procedimenti amministrativi. Tra i quali vi sono alcuni procedimenti, quale ad esempio quello di accertamento delle violazioni da parte degli ispettori del lavoro, che hanno caratteristiche assai simili, sotto il profilo che interessa, a quello di accertamento tributario. Insomma ancora una volta il legislatore sembra manifestare una sorta di “timor reverentialis” nei confronti della materia tributaria, quando, come si è accennato e come meglio si vedrà nel corso di questo studio, nell’ordinamento attuale nulla appare resistere in via di principio alla estensione dei principi della partecipazione”⁶.

Nulla di eccezionale, si badi bene, perché uguale timore reverenziale avevano mostrato parte della dottrina e della giurisprudenza quando escludevano l’applicabilità dei principi dettati, in generale, per le sanzioni amministrative a quelle tributarie⁷.

⁴ Così ancora Cass. n. 4760 del 2001

⁵ Si veda la legge 7 agosto 1990, n. 241.

⁶ Così L. Salvini, La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’iva), Padova, Cedam, 1990, p. 28-29.

⁷ Mi riferisco alla sancita esclusione dei principi dettati dalla legge n. 689 del 1981 alle sanzioni amministrative tributarie; ci volle il d.lgs. del 1997 per superare questa ennesima anomalia: si veda G. Marongiu, La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie, in Dir.prat.trib., 1998, I, pp. 264 sg.

Sta di fatto che quello descritto era l'orientamento del legislatore che, ancora agli inizi degli anni "90", molti accettavano e pochi criticavano.

3

* * * * *

3. Se il legislatore, nei primi anni '90, si attardava ancora su posizioni e soluzioni conservatrici non così era per la giurisprudenza e la dottrina (ancorché minoritarie) che trovavano linfa in altre esperienze giuridiche.

Da tempo, infatti, i giusprivatisti avevano avviato la discussione sull'applicabilità del principio di buona fede all'obbligazione tributaria⁸, e anche i giuripubblicisti erano andati oltre il consolidato insegnamento per cui in applicazione dell'art. 97, la pubblica amministrazione, e quindi anche quella finanziaria, deve riservare il medesimo trattamento ai soggetti che si trovano in analoghe situazioni onde essa, dovendo perseguire l'interesse pubblico generale, deve contemperare, nello svolgimento della propria attività, gli interessi pubblici con quelli privati: in questo senso la imparzialità è strettamente legata all'eguaglianza (art. 3 Cost.) e alla giustizia che impone il perseguimento del bene comune nella sua accezione più ampia⁹.

Fondamentale fu, al riguardo, la monografia nella quale si sottolineava come l'art. 97 della Costituzione costituisca il cardine di un rapporto tra cittadino e amministrazione non improntato a criteri di alterità il che comporta il necessario contraddittorio con i destinatari nell'ipotesi di provvedimenti ablatori, la previa ricerca del consenso del destinatario dell'atto, la conoscibilità del procedimento di formazione del provvedimento, il perseguimento della parità di trattamento degli amministrati¹⁰.

La stessa dottrina amministrativistica¹¹ insegnava, da anni, che "se è vero che l'imparzialità può essere vista sotto un profilo oggettivo come norma di comportamento dell'amministrazione e come tutela della stessa amministrazione, collegandosi così al principio di legalità e a quello di uguaglianza, non può nemmeno escludersi che essa debba essere vista sotto il *profilo soggettivo* che, in definitiva, significa non tanto che l'amministrazione debba proporsi il perseguimento di interessi obiettivi, quanto il dovere di adozione di criteri di equità, di *buona fede*, di parità di trattamento, ciò che qualifica la sua azione come quella di un soggetto teso alla soddisfazione di fini pubblici .

"L'imparzialità si risolve, dunque, in un dovere di buona fede oggettivo"¹².

⁸ Fondamentale al riguardo F. Benatti, Principio di buona fede e obbligazione tributaria, in Boll. trib., 1986, pp. 947 sg.. Si veda peraltro anche la prolusione tenuta l'8 maggio 1964 da Giuseppe Stolfi su "Il principio di buona fede" e pubblicata da Giuffrè (Prolusioni e conferenze) nel 1966 (si cita dall'estratto).

In essa, infatti, l'autore non solo ricordava che "tanto appassionati furono i redattori del vigente codice civile nel proclamare – sulle orme di un giurista dell'importanza di Emilio Betti – che quel principio costituiva uno dei cardini della nuova legislazione", quanto sono stati poi concordi gli interpreti nel trascurarlo più o meno completamente" (salve le eccezioni puntualmente indicate); non solo soggiungeva che "così chiariti i limiti di applicazione delle norme in parola, è lecito affermare che il riconoscimento del principio di buona fede come dovere di lealtà e di correttezza soddisfa a una esigenza fondamentale del mondo moderno, alla quale ha obbedito sagacemente anche il "conditor juris", ma si chiedeva se "è proprio corretta la tendenza prevalente fra gli interpreti di ritenere inapplicabili alquanto articoli del codice civile alla Pubblica amministrazione" e così concludeva: "Ne dubito fortemente".

⁹ Così, per tutti, P. Virga, Diritto amministrativo. I principi, Milano, Giuffrè, 1989, p. 9.

¹⁰ Così F. MERUSI, L'affidamento del cittadino, cit., p. 174.

¹¹ Più in generale e per un'analisi dettagliata dei rapporti tra diritto amministrativo e diritto tributario, si veda R. LUPI, La matrice amministrativistica del diritto tributario: evoluzione della funzione e dei poteri dell'autorità fiscale, in Manuale giuridico professionale del diritto tributario, Milano, 2001, 1.

¹² Così F. Benvenuti, Per un diritto amministrativo paritario, in Studi in memoria di Enrico Guicciardi, Padova, Cedam, 1975, pp. 818 sg.

In sintesi, la nozione di buon andamento non si riduceva più solo alla rapidità, alla semplicità, all'efficacia dell'attività amministrativa perché "Buon andamento" significa anche collaborazione e solidarietà delle quali sono 4 espressioni imprescindibili il rispetto della fiducia dei cittadini e la lealtà dell'agire onde "Tale canone si traduce anche nel dovere di buona fede, in base al quale - una volta assunto un dato comportamento - il soggetto pubblico è tenuto a non discostarsi rispetto ai rapporti in essere e confacenti a quel comportamento"¹³.

* * * * *

4. Sotto la duplice spinta della più avvertita e sensibile dottrina, privatistica e pubblicistica, anche la giurisprudenza tributaria, sul finire degli anni '80, iniziò a ragionare in termini di buona fede e di affidamento e su quei lontani sviluppi pare opportuno ritornare per meglio intendere il significato delle norme dello Statuto.

Ne è testimonianza un caso concreto che tanto agitò le aule della giustizia sul finire degli anni "80", i conti transitori attivi e passivi da riassicurazione.

Al riguardo, le società di assicurazione, nel timore di male intendere la normativa fiscale e di errare, avevano posto alcuni precisi quesiti al Ministero delle finanze e si erano puntualmente conformate alle indicazioni da esso fornite con una circolare del 1986¹⁴.

Il Ministero: a) richiesto di chiarimenti in ordine ai criteri di contabilizzazione, da parte delle imprese esercenti la riassicurazione, dei componenti reddituali relativi a tale attività; b) interpellato l'ISVAP; c) viste tutte le ampie considerazioni da essa svolte a conforto della soluzione accolta dalle imprese assicuratrici; d) preso atto dell'ulteriore affermazione dell'ISVAP secondo la quale il rinvio all'esercizio successivo della contabilizzazione dei dati afferenti la riassicurazione rispondeva alle caratteristiche gestionali delle imprese di riassicurazione; e) ritenuto che, nella specie, detto invio fosse giustificato dall'inesistenza del requisito della oggettiva determinabilità dei componenti reddituali afferenti all'attività della riassicurazione, con la conseguenza che tali elementi potranno essere imputati al reddito del periodo di imposta successivo nel quale il requisito stesso si verifica, in conformità al disposto dell'art. 74, 1° comma, del d.p.r. n. 597 del 1973; f) aveva concluso, sentita l'Avvocatura generale dello Stato, che "le modalità di imputazione delle componenti reddituali relative alla riassicurazione attiva adottate in conformità allo schema di bilancio approvato con d.p.r. 14 dicembre 1978 per le imprese che esercitano l'assicurazione e al d.m. 13 aprile 1982 si appalesano compatibili con il principio della competenza economica di cui al citato art. 74 e come tali corrette"¹⁵.

Allorquando, alcuni anni dopo, alcuni uffici delle imposte, su sollecitazione del Secit, rettificarono le dichiarazioni di alcune società, queste, muovendo dall'affidamento creato dalla circolare, sostennero in giudizio che, se il Secit, successivamente al 1986, aveva mutato avviso rispetto alla precisa indicazione data dal Ministero delle finanze (nel 1986) l'azione accertativa degli uffici non avrebbe potuto riguardare i periodi di imposta compresi tra la circolare del Ministero e l'opinione espressa dal Secit ma solo quelli successivi alla seconda.

Ovviamente coloro che, in quei lontani giudizi, sostennero la rilevanza della circolare ben sapevano che essa, di per sé, non vincola il giudice al quale la legge affida il compito di interpretare la legge e solo la legge; non vincola il

¹³ Così F. Benatti, *op. cit.*, p. 950.

¹⁴ Si veda G. MARONGIU, I conti transitori di riassicurazione nella determinazione del reddito imponibile, in *Dir. prat. trib.*, 1991, II, p. 1388 e anche *ivi*, 1992, II, pp. 301 sg.

¹⁵ Così Min. fin. circ. 9 dicembre 1986, n. 39/9/1019 della Direzione generale delle imposte dirette, in *Boll. trib.*, 1987, 68.

contribuente che resta pienamente libero di non adottare un comportamento ad essa conforme; non vincola la stessa autorità che l'ha emanata la quale resta libera di modificare e correggere l'interpretazione adottata. 5

Ma, soggiungevano costoro, quando l'amministrazione muta opinione essa deve rispettare l'affidamento creato da quella precedentemente, manifestata con la conseguenza che nulla di più e di diverso, né a titolo di tributo né a titolo di sanzione, può essere preteso da quel contribuente che si sia conformato al primo orientamento interpretativo neppure quando ne sia stato adottato uno nuovo e diverso che può e deve valere solo per le pretese successive alla sua manifestazione.

In questo modo, tutelando l'affidamento, si sarebbe riconosciuta una valenza alle circolari che, come quelle del 1986, avessero accolto una precisa e inequivocabile interpretazione, senza interferire con i principi perché si sarebbe rispettata la circolare non come fonte di diritti, di vincoli o di doveri, ma per l'affidamento creato nel contribuente che avesse adottato un comportamento ad essa conforme.

Era questa una via che i teorici e i pratici cercavano da tempo per dare alle interpretazioni ufficiali della pubblica amministrazione, e quindi non solo fiscale, una significatività, una dignità propria e consona all'autorevolezza della fonte da cui promanano¹⁶.

In questa direzione muovevano, al di là di ogni dubbio, le indicazioni promananti dalla più autorevole dottrina.

Francesco Benatti, nello studio già ricordato, poneva il problema all'attenzione della giurisprudenza tributaria, quando scriveva: "Si facciano le seguenti ipotesi. Una circolare o una risoluzione ministeriale prescrivono un certo comportamento del cittadino oppure danno una certa interpretazione di una norma tributaria. Il cittadino si adegua, ma successivamente il fisco muta opinione e notifica un accertamento fondato sulla nuova opinione anche al cittadino che si era uniformato alla precedente prescrizione".

Orbene, osservava Benatti, "il problema può essere risolto in maniera soddisfacente ove si affermi la presenza, nel nostro ordinamento, di un dovere generale di buona fede" onde, concludeva l'illustre civilista, rigorose ragioni di giustizia formale e sostanziale esigono che si estenda al fisco il principio di buona fede che impedisce a chiunque, e quindi anche alla pubblica amministrazione, di "*venire contra factum proprium*"¹⁷

Proprio perché l'art. 1175 c.c., norma fondamentale del nostro ordinamento e pertanto disciplinante tutti i rapporti intersoggettivi (e quindi anche quelli fra fisco e contribuente) proibisce la slealtà, la mala fede, l'abuso del diritto e vuole consolidare l'affidamento negli altrui comportamenti, il fisco non può trovarsi in una posizione di privilegio, che gli consenta impunemente di fare e disfare, di non essere vincolato alle proprie direttive e comunicazioni, di non rispettare gli affidamenti creati.

Se così fosse, soggiungiamo, si violerebbero anche i nessi tra il dovere di buona fede della pubblica amministrazione e il principio di imparzialità, così ben scolpiti da Feliciano Benvenuti là dove aveva concluso che "L'imparzialità si risolve, dunque, in un dovere di buona fede oggettiva"¹⁸

Orbene, è importantissima la constatazione che il dovere di imparzialità è, per la pubblica amministrazione, addirittura costituzionalmente garantito (art. 97) perché: a) se la P.A. è tenuta a rispettare *in primis* il dovere di imparzialità; b) se l'imparzialità si risolve in un dovere di buona fede; c) è giocoforza concludere che la P.A. deve rispettare gli

¹⁶ Si veda A. Amorth, Efficacia esterna delle circolari amministrative, in Riv.it.di dir.fin., 1941, II, pp.133 sg.

¹⁷ Così F. BENATTI, Principio di buona fede e obbligazione tributaria, cit. loc. cit., pp. 947 sg.

¹⁸ Così F. Benvenuti, Per un diritto amministrativo paritario, cit., loc. cit., 1975, pp. 818 sg.

affidamenti dati nelle proprie circolari, deve tenerle come regole anche esterne di comportamento fino a quando esse non siano revocate e comunque non potrà mai disattenderle con efficacia retroattiva.

6

In sintesi, si conclude, vale l'insegnamento della Corte di Cassazione per la quale "anche la circolare può costituire fonte di diritti soggettivi, per i singoli e correlativamente di doveri e responsabilità per la P.A. quando, nonostante la limitata destinazione apparente, il suo contenuto sia tale da riflettersi direttamente sulla sfera giuridica d'azione di soggetti estranei e da autorizzare costoro ad un determinato comportamento, attivo o omissivo"¹⁹

Con questi argomenti si contribuì alla formazione di quella giurisprudenza tributaria che, pronunciandosi sulla questione sopra narrata, così decise: "Ad avviso del Collegio, non è chi non veda come la ricorrente, come del resto altre compagnie di assicurazione – che si sono attenute strettamente, nella impostazione dei conti, alla circolare del Ministero delle finanze n. 39 del 9 dicembre 1986 e alle altre disposizioni di contabilizzazione e compilazione del bilancio delle compagnie di assicurazione previste dal d.p.r. 14 dicembre 1978 e dal decreto del Ministro dell'industria 13 aprile 1982 - non abbiano affatto violato l'art. 74 del d.p.r. n. 597 del 1973. Esse si sono infatti attenute al comportamento loro indicato dall'Amministrazione finanziaria per cui questa non può ora "venire contra factum proprium": l'averlo fatto, violando anche il disposto dell'art. 1175 del codice civile cui non si può certo disconoscere il carattere di norma fondamentale del nostro ordinamento per quanto riguarda la disciplina di tutti i rapporti intersoggettivi (e quindi anche quelli fra Fisco e contribuente), costituisce palese illegittimità"²⁰.

* * * * *

5. La giurisprudenza ricordata non rimase isolata ²¹ e, ciò che più conta, si andò formando il convincimento che, anche nel diritto tributario, valgono il principio dell'affidamento e quello della buona fede con la conseguenza che "se in una sua circolare l'amministrazione ha espresso l'avviso che una certa fattispecie non è tassabile e poi muta orientamento, deve astenersi dal sottoporre ad imposta la fattispecie verificatasi prima del mutamento di opinione"²².

Di lì a pochi anni, proprio chi all'approfondimento del tema e all'affermazione della soluzione testé ricordata ha dato un contributo importante chiudeva il proprio lavoro con l'auspicio che "la legge recante lo Statuto dei diritti del contribuente, in atto all'attenzione del Parlamento, nel garantire il diritto all'informazione, disciplini espressamente l'emissione e gli effetti delle circolari interpretative"²³.

E, alla luce dell'indirizzo che andava faticosamente formandosi, un giovane studioso affrontava e risolveva una singolare questione nata a fronte di un atto provvedimento come giustapposizione dapprima e trasformazione poi di un atto non impugnabile (il processo verbale di costatazione) in un atto (l'avviso di rettifica) che, invece, deve essere impugnato pena la definitività. Ci si chiedeva se esso anomalo e quindi, non annoverabile, con sicurezza, tra gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni, fosse, per altro, suscettibile di indurre in errore il contribuente proprio sul

¹⁹ Così Cass., sez. I, 30 giugno 1959, n. 2039, in Rep. Foro it., 1959, col. 383.

²⁰ Così Comm.trib. I grado di Torino, 15 aprile 1991 n. 299, in Dir.prat.trib. 1991, II, pp. 1377, con nota di G. Marongiu.

²¹ Si veda in Dir.prat.trib. 1992, II, pp. 301 sg.

²² Così F. Tesaurò, Istituzioni di diritto tributario, Torino, Utet, 2a ed., 1991, vol. primo, p. 40 e ivi le citazioni dei lavori di Benatti e di Marongiu cui adde G. Falsitta, Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente, in Studi in onore di E. Allorio, Milano, 1987, II, p.1693.

²³ Così S. Sammartino, Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria, in Studi in onore di Victor Uckmar, Padova, Cedam, 1997, vol. secondo, pp. 1077, sg. e spec. 1098.

punto della impugnabilità di talché l'interessato, ritenendo di ravvisare nell'atto unico soltanto un atto di contestazione delle violazioni o ancora ritenendo di non poter riconoscere tutti gli elementi di un atto 7 provvedimento impositivo, avrebbe potuto essere indotto a non proporre ricorso, riservandosi ogni deduzione o contestazione in sede di opposizione al ruolo.

Ebbene, la richiamata dottrina concludeva che, oltre alla lesione della buona fede oggettiva, intesa come correttezza, chiarezza, coerenza, univocità e lealtà di condotta amministrativa, l'atto "unico" aveva inciso in modo pregiudizievole anche sullo stato soggettivo del contribuente e, in quanto suscettibile di ingenerare incertezza ed errore sull'impugnabilità, aveva violato, o comunque leso, sia l'affidamento in senso ampio, sia l'affidamento nel suo significato più stretto²⁴.

* * * * *

6. L'auspicio si è avverato e il nostro paese si è allineato ai modelli legislativi più avanzati, quelli degli Stati Uniti, della Gran Bretagna e della Francia.

Statuisce, infatti, l'articolo 10 dello Statuto che "i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede".

Si tratta di principi immanenti all'ordinamento tributario e che attraversano tutto lo Statuto sia nella sua parte più direttamente riferibile all'attività del legislatore sia nella sue disposizioni relative allo specifico rapporto tra contribuente e fisco.

Si può, quindi, muovere dalla premessa e concludere (scrive la Corte di Cassazione), con specifico riferimento al principio della "tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, che "il principio stesso, mutuato da quelli civilistici della buona fede e dell'affidamento incolpevole nei rapporti fondati sulla autonomia privata, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico – e, quindi, anche in quelli tributari – e costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa, e tributaria in particolare; nonché, come già sottolineato, un altrettanto preciso vincolo ermeneutico per l'interprete delle disposizioni tributarie in forza di quanto stabilito dall'art. 10 comma 1 dello Statuto"²⁵.

Quindi, soggiunge la Corte di Cassazione, proprio perchè, "A differenza di altre norme dello Statuto, che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente, la previsione del citato art. 10 è espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della legge n. 212/2000, essa vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, risultando così applicabile:

- sia ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore (Cass. n. 7080/2002);
- sia ai rapporti fra contribuente ed ente impositore diverso dall'amministrazione finanziaria dello Stato;
- sia ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni ed interessi, giacché i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 del citato art. 10 (attinenti all'area di irrogazione di sanzioni e della richiesta di interessi), riguardano

²⁴ Così M. TRIVELLIN, L'atto unico risultante dalla trasformazione del processo verbale di constatazione nell'avviso di accertamento: un'occasione di riflessione sul principio di tipicità, sul contraddittorio e sulla tutela dell'affidamento nel procedimento impositivo, in Riv.dir.trib., 1999, II, pp. 111 sg. e ivi (spec. pp. 149-160) una dotta illustrazione dei principi di buona fede oggettiva, di affidamento e di buona fede in senso soggettivo.

²⁵ Così Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576.

situazioni meramente esemplificative, legate ad ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti”²⁶.

8

* * * * *

7. Della particolare valenza dell’art. 10 non v’è più da dubitare considerato che ferma è la giurisprudenza della Corte di Cassazione che ne ha fatto e ne fa reiterata applicazione²⁷.

Giova, piuttosto, sottolineare che la Corte di Cassazione, non si limita a dire e a ribadire che “in sede di interpretazione ed applicazione delle norme tributarie (anche anteriormente vigenti) il giudice deve fare riferimento allo Statuto e risolvere eventuali dubbi ermeneutici nel senso più conforme ai principi dallo stesso espressi”²⁸ ma tende a risolvere casi concreti sulla base di un principio enucleato anche dal combinato disposto di più precetti e tutti incentrato sulla necessità di rispettare il “filo rosso” dello Statuto, il rinnovato rapporto tra fisco e contribuente.

Così, in un caso concreto, il canone interpretativo è stato individuato nella lettura congiunta degli articoli 5, 6, 10 e 12 dello Statuto, in ragione della quale il Collegio ha rinvenuto “un nuovo assetto dei rapporti tra Amministrazione e contribuente, ispirato essenzialmente a principi di collaborazione, di cooperazione e di buona fede, che permeano tutto il tessuto normativo dello Statuto e che, se pur non sono in grado, in linea di principio, di produrre veri e propri obblighi a carico dell’Amministrazione anteriormente all’entrata in vigore della legge, costituiscono, tuttavia, come si è detto, criteri guida per orientare l’interprete nell’esegesi delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti”²⁹.

La Corte, stabilito, quindi, che la richiesta di rimborso (*ex art. 38, d.p.r.n. 602 del 1973*) a un organo incompetente non è idonea all’emanazione di un provvedimento di diniego, anche nella forma di silenzio-rifiuto ha, tuttavia, soggiunto che, in applicazione dei principi di cooperazione, collaborazione e buona fede nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente sanciti dallo Statuto, la richiesta stessa costituisce atto idoneo a impedire la decadenza del diritto al rimborso, cosicché il diritto del richiedente resterà soggetto alle norme generali in tema di prescrizione (di cui all’art. 2967 c.c.).

Ricostruzione apprezzabile, quella operata dalla Corte, che successivamente è andata ben oltre³⁰ e tanto più significativa perché essa non è rimasta isolata (anzi)³¹ e sta a dimostrare, ancora una volta, che tutti i precetti contenuti nello Statuto, e quindi anche quelli successivi all’art. 4, devono essere letti e applicati cogliendo la logica che permea e attraversa l’intero Statuto.

* * * * *

²⁶ Così Cass., sez. trib., n. 21513 del 2006, cit.

²⁷ Si veda *infra* ai par. da 8 a 20.

²⁸ Così Cass., sez.trib., 2 maggio 2005, n. 9407; vedasi a commento, E.DE MITA, Lo statuto diventa la bussola dei giudici, in *Il Sole 24 Ore*, 2 maggio 2005.

²⁹ Così ancora la sentenza citata.

³⁰ Si veda *infra* al par. 14.2.

³¹ Si veda *infra*.

8. Alla luce della delineata premessa è, quindi, riduttiva una lettura atomistica dei diversi precetti ³² e, con ogni probabilità, proprio questo limitato approccio, sulle prime, ha indotto a svalutare lo Statuto ritenuto l'espressione di un elenco di desideri incapaci di divenire precetti.

Si trova una prima smentita alle tesi minimaliste nel disposto dell'art. 5 per il quale l'amministrazione finanziaria, non solo deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, ma deve anche "portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché ogni altro decreto o atto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti"³³.

Se nel 1999 si scriveva, correttamente, che "il riconoscimento della tutelabilità dell'affidamento muove in Italia i primi passi"³⁴, la disciplina, intervenuta meno di due anni dopo, è andata ben oltre i "primi passi".

E invero, se l'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di portare a conoscenza dei contribuenti, tempestivamente, e con i mezzi idonei, tutte le circolari e le risoluzioni emanate, non si può non creare il generale convincimento che la stessa amministrazione si comporterà in coerenza con le interpretazioni e le indicazioni date, esplicitate e diffuse nelle stesse circolari.

La tutela dell'affidamento, su questo sfondo, significa ammettere sì che l'amministrazione può mutare orientamento interpretativo ma per il futuro e quindi salvaguardando le informazioni date, gli impegni assunti e i conseguenti affidamenti³⁵.

Non a caso l'art. 10 dello Statuto, al 2° comma, statuisce che "non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia uniformato 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 o errori dell'amministrazione stessa"³⁶. E fra gli atti, locuzione amplissima, non possono non essere ricomprese anche le circolari e le risoluzioni mentre è problema tutt'affatto diverso quello relativo alla creazione di un affidamento che possa incidere anche sulla debenza del tributo: del che si dirà³⁷.

E ancora una volta dell'imprescindibile intreccio di norme e della valenza pervasiva dell'art. 10, anche con riguardo all'attività di informazione, si trova conferma nella giurisprudenza della Corte di Cassazione che la proietta ben al di là dell'obbligo per l'amministrazione di far conoscere tutte le circolari e le risoluzioni.

Infatti, in una ipotesi nella quale il contribuente invocava un diritto alla detrazione (in materia di Iva), la Corte di Cassazione ha statuito che, nel momento in cui l'amministrazione lo escludeva, in ossequio ai principi di buona fede e

³² Si veda M. Logozzo, L'ignoranza della legge tributaria, Milano, Giuffrè, 2002, p. 220 nonché E. Della Valle, La tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco, in *Corr.trib.*, 2002, 3968.

³³ Si vedano M.V.SERRANO, Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano, in *Riv.dir.trib.*, 2001, I, p. 321 sg. e N.CHIECHI, Il diritto all'informazione nel rapporto giuridico di imposta secondo lo Statuto del contribuente, in *Boll.trib.*, 2002, p. 645.

³⁴ Così G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, Cedam, 1999, terza ed., p. 411 e ivi un'ampia trattazione.

³⁵ Si veda retro ai par.3 e 4 e 5.

³⁶ E' particolarmente significativo il riferimento anche alle omissioni perché esso dà rilevanza a qualsiasi comportamento.

³⁷ Si veda infra al par. 15

di leale collaborazione, aveva anche il dovere di segnalare al contribuente la possibilità di agire in rimborso: da questa omessa informazione il Supremo Collegio ha tratto la conseguenza della compensazione delle spese di giudizio³⁸.

* * * * *

9. Nel solco testè delineato si colloca anche l'art. 6 il cui titolo ("Conoscenza degli atti e semplificazione") rispecchia solo parzialmente l'effettivo contenuto.

Risponde, certamente, alle esigenze di semplificazione il precetto dettato dal terzo comma secondo il quale "l'amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni e, in generale, ogni altra propria comunicazione, siano messi a disposizione del contribuente in tempi utili e siano comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria e che il contribuente possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero possibile di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli".

Ma dei precetti contenuti nell'art. 6 quello ora trascritto è l'unico, per così dire, "programmatico" e prescrittivo di un programma la cui realizzazione non dipende neppure precipuamente dall'amministrazione: è, infatti, evidente che le dichiarazioni saranno tanto più comprensibili quanto più fermo nel tempo e intelleggibile sarà l'ordinamento tributario di cui le prime sono lo specchio. E' il legislatore, insomma, che deve, *in primis*, provvedere a che gli adempimenti siano meno costosi e più agevoli, anche perché, per questa via, si può diminuire la pressione fiscale, data dalla somma dei tributi e del costo per la loro gestione³⁹.

Non appena si scorre l'articolo si constata che l'amministrazione è tenuta all'adempimento, di una serie di ulteriori doveri nei confronti del singolo contribuente: i commi primo, secondo e quinto dell'art. 6 sono, infatti, contraddistinti dall'*incipit* comune per cui "l'amministrazione finanziaria *deve*"...mentre in base al quarto "al contribuente non possono essere richiesti".

Ancora una volta è significativo l'orientamento assunto dal Supremo collegio per intendere l'importanza di un articolo, l'art. 6, formalmente intitolato "Conoscenza degli atti e semplificazione".

Al riguardo la Corte di Cassazione, sulle prime, statò che non potevano trovare applicazione retroattiva le norme di natura procedimentale della legge recante lo Statuto⁴⁰. Successivamente, tale orientamento è mutato perché, se nello Statuto vi sono norme che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione precedente, ve ne sono altre che sono espressione di principi generali già immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario e fra questi vi è quello di correttezza e di buona fede cui devono essere improntati i rapporti tra amministrazione e contribuente, principio che, secondo la Corte di Cassazione, trova espressione non solo nell'art. 10 ma anche nell'art. 6 che disciplina la conoscenza e la semplificazione degli atti⁴¹.

La posizione interpretativa del Supremo Collegio è, quindi, oggi nel senso di ritenere applicabile retroattivamente l'art. 6 dello Statuto in quanto espressione di principi (affidamento e buona fede) già presenti nell'ordinamento e che hanno

³⁸ Si veda *infra* al par. 20.2

³⁹ Per la indicazione di scelte del legislatore non sempre in accordo con i principi proclamati si veda G. MARONGIU, *Lo Statuto*, Torino, Giappichelli, 2008, pg. 119 sg.

⁴⁰ Così Cass. 12 ottobre 2001, n. 12462.

⁴¹ Così Cass. n. 708 del 2004.

trovato riconoscimento nella giurisprudenza della Corte di Cassazione⁴², della Corte costituzionale⁴³, della Corte di giustizia delle Comunità europee⁴⁴ e anche della Corte europea dei diritti dell'uomo⁴⁵.

11

* * * * *

10. Di tanto autorevole insegnamento la giurisprudenza ha fatto applicazione ripetuta statuendo, in primo luogo, che l'amministrazione non può accontentarsi di interpretazioni meramente formalistiche. Proprio perché i principi di affidamento e di buona fede sono immanenti all'ordinamento tributario e devono essere sempre applicati (anche a rapporti sorti anteriormente all'entrata in vigore dello Statuto) il Supremo Collegio ha ritenuto valido il versamento effettuato dal contribuente a un concessionario della riscossione territorialmente non competente.

L'amministrazione, si legge nella sentenza, *deve* segnalare al contribuente gli eventuali errori meramente formali in cui sia incorso e, se essi consistono in un vizio solo formale, non deve tenerne conto con la conseguenza che si sarebbe dovuto ritenere valido il pagamento eseguito ad un concessionario incompetente per errore scusabile in quanto, nell'immediatezza dell'incorporazione di una società, la società incorporante aveva eseguito il versamento dell'importo dovuto a titolo di condono al concessionario della riscossione della propria sede e non a quello della sede della società incorporata⁴⁶.

Sta emergendo, inoltre, un orientamento per il quale l'amministrazione finanziaria ha il dovere di svolgere un ruolo attivo che deve portare a verificare qualsiasi situazione denunciata dal contribuente e influente sulla capacità contributiva.

Se di questa esigenza è espressione il 2° comma dell'art. 6 là dove statuisce che "l'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale di un credito", la concreta applicazione, ancora una volta, è andata al di là di ciò che il precetto prevede.

E' vero, infatti, si legge in una recente sentenza del Supremo Collegio che "il mancato esercizio del potere di autotutela da parte della pubblica amministrazione non è sindacabile in questa sede (e cioè da parte della Corte) trattandosi di esercizio di un potere discrezionale della stessa e non di un obbligo giuridico"⁴⁷.

Però, soggiunge la stessa Corte, "sarebbe auspicabile che l'amministrazione finanziaria, in ipotesi come questa in cui il contribuente lamenta una duplicazione di imposta, avesse la sensibilità, per non dire il dovere, di accertarsi e di verificare la veridicità delle affermazioni dei cittadini in virtù dei principi sanciti dallo Statuto dei contribuenti che dovrebbero sempre uniformare tutti i rapporti fra amministrazione e contribuente, in un paese democratico come l'Italia,

⁴² Cass. 23 maggio 2004, n. 8146.

⁴³ Corte cost., 2 luglio 1997, n. 211; 4 novembre 1999, n. 416; 22 novembre 2000, n. 525.

⁴⁴ Corte di giust.Com.europee, 4 settembre 2002, C-255/2000. G.I. spa c. Ministero Finanze.

⁴⁵ Corte europea diritti dell'uomo, 30 maggio 2000, C. e V. c Italia.

⁴⁶ Così Cass., sez. trib., 30 maggio 2005, n. 11477.

⁴⁷ Si veda, peraltro, il significativo mutamento di giurisprudenza realizzato da Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388.

comportamento questo che porterebbe alla riduzione dell'enorme massa di contenzioso tributario con notevole risparmio per le finanze pubbliche"⁴⁸

12

* * * * *

11. In un quadro di certezze giuridiche, il legislatore dello Statuto non poteva esimersi dallo statuire che "l'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati", come prevede, per l'appunto, l'art. 6, primo comma della legge del 2000⁴⁹.

"Tale conclusione, ha osservato la Corte, è confortata oggi anche dal principio di conoscenza degli atti sancito dall'art. 6 della già citata legge n. 212/2000 per il quale l'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati.

"Quindi, sono sempre parole della Corte, prima che il contribuente abbia conoscenza degli atti che incidono sulla sua posizione debitoria o creditoria nei confronti del fisco, gli atti stessi non possono produrre effetti"⁵⁰.

Quanto al significato di questa disposizione, fortemente innovativa, appare evidente che, con la locuzione "effettiva conoscenza", il legislatore non ha inteso garantire al contribuente l'assoluta certezza della conoscenza: concludere in questo senso significherebbe gravare l'amministrazione finanziaria, come qualsiasi altro soggetto, di un adempimento difficilissimo se non impossibile in un grande numero di casi.

Proprio perciò la disciplina della notificazione ha, sempre e da sempre, legato ad essa la conoscibilità legale, subordinando gli effetti degli atti non alla conoscenza reale ed effettiva da parte dei soggetti cui sono destinati, ma alla normale possibilità concreta di una presa di cognizione, prospettando la conoscenza come un evento fortemente probabile e normalmente contemporaneo al concludersi dell'iter formale alla notificazione.

Per questa ragione il legislatore statuisce che "restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari".

D'altro canto, non coglierebbe il significato della norma concludere che essa, facendo salve le disposizioni sulla notificazione, si riferisce esclusivamente agli atti per i quali il legislatore non prevede il procedimento notificatorio ma una mera comunicazione.

Una siffatta conclusione sarebbe in contrasto palese con l'interpretazione letterale del primo comma dell'art. 6 che intende assicurare l'effettiva conoscenza degli atti, di tutti gli atti, destinati al contribuente, anche se "restano ferme le disposizioni in materia di notifica". Così come, in base all'art. 7 dello Statuto, tutti gli atti dell'amministrazione devono essere motivati ugualmente essi devono essere portati anche alla conoscenza effettiva del contribuente.

Con voluta solennità lo Statuto ha inteso statuire che a tutti gli atti dell'amministrazione destinati al contribuente (anche a quelli notificati) deve essere garantito un grado di conoscibilità il più elevato possibile con tutti gli strumenti idonei allo scopo.

La norma, in primo luogo, si colloca, quindi, nel solco di quell'insegnamento dottrinale e giurisprudenziale che riconosce la sindacabilità delle scelte operate al riguardo dal legislatore.

Ne costituisce esempio la sentenza con cui la Corte costituzionale ha dichiarato illegittimo l'art. 60, ultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nella parte in cui prevedeva che le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo del

⁴⁸ Così Cass., 16 ottobre 2006, n. 1710.

⁴⁹ A commento dell'intero 1° comma dell'art. 6 si veda l'ampio saggio di F. NICCOLINI in Statuto, Milano, cit., pg. 183 sg.

⁵⁰ Si vedano Cass. 30 marzo 2001, n. 4760, e, con riguardo alla sanatoria dei possibili vizi della notificazione e ai suoi effetti, Cass.sez.un. 5 ottobre 2004, n. 19854.

contribuente, non risultanti dalla dichiarazione annuale, avessero effetto, ai fini delle notificazioni, dal sessantesimo giorno successivo a quello della avvenuta variazione anagrafica.

13

Vi si legge infatti: “Questa Corte ha avuto modo di affermare che un limite inderogabile alla discrezionalità del legislatore nella disciplina delle notificazioni è rappresentato dall’esigenza di garantire al notificatario l’effettiva possibilità di una tempestiva conoscenza dell’atto notificato e, quindi, l’esercizio del suo diritto di difesa (sent. n. 46 del 1998).

“Il legislatore può, dunque, nell’esercizio della sua discrezionalità, prevedere che le variazioni di indirizzo, ai fini delle notificazioni da effettuarsi da parte dell’amministrazione finanziaria, non abbiano un effetto immediato, agevolando, in tal modo, l’attività dei relativi uffici ed assicurando una migliore tutela degli interessi di carattere generale di cui sono portatori. Tale differimento di efficacia, pur legittimo in linea di principio, va, tuttavia, contenuto entro limiti tali da non pregiudicare, sacrificando l’effettiva possibilità di conoscenza dell’atto da parte del destinatario, l’esercizio del suo diritto di difesa.

“Pregiudizio che certamente si verifica ove l’anzidetto differimento sia stabilito, come nella previsione di cui alla norma impugnata, per un periodo di tempo (sessanta giorni) non solo eccessivamente lungo, ma addirittura pari al termine di impugnazione dell’atto dinanzi alle commissioni tributarie.

“Va, dunque, dichiarata l’illegittimità costituzionale della norma impugnata, restando comunque riservata al legislatore l’individuazione di un diverso e più congruo termine per l’opponibilità della variazione anagrafica all’amministrazione finanziaria”⁵¹.

Ebbene il precetto dello Statuto rafforza la ricordata e praticata sindacabilità perché il principio generale da esso dettato (l’effettiva conoscenza degli atti) sovrasta gli artt. 137 e seg. del codice di procedura civile, nonché l’art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 e le altre norme speciali previste in ambito fiscale e deve guidare l’interprete nella loro lettura e applicazione.

Ne costituisce riprova e ulteriore applicazione l’esito di una questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Genova.

Essa ha dubitato, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, della legittimità degli artt. 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere c), e) ed f), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [quest’ultimo nel testo applicabile *ratione temporis*, anteriore alle modifiche ad esso apportate dal comma 27 dell’art. 37 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito, con modificazioni, dall’art. 1 della legge 4 agosto 2006, n. 248], nella parte in cui, nel caso di notificazione di atti tributari a un cittadino italiano avente all’estero una residenza conoscibile dall’Amministrazione finanziaria in base all’iscrizione nell’anagrafe degli Italiani residenti all’estero (AIRE), escludono – in combinato disposto con l’art. 26, ultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito) – “l’applicazione delle disposizioni contenute nell’art. 142 del codice di procedura civile”.

Alla Corte si chiedeva, quindi, non di operare una scelta fra diverse opzioni normative, ma di rendere applicabile la disposizione generale dell’art. 142 del codice di procedura civile, relativa alle notificazioni ai non residenti in Italia,

⁵¹ Così Corte cost., 19 dicembre 2003, n. 360. Si ricorda che il legislatore ha, solo di recente, provveduto ad accogliere l’invito della Corte statuendo che “le variazioni e le modificazioni dell’indirizzo non risultanti dalla dichiarazione annuale hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell’avvenuta variazione anagrafica” (così l’art. 37 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223): insomma un’inerzia durata tre anni cui si è provveduto (un caso straordinario e urgente) con un decreto legge (!).

facendo cessare gli effetti della norma speciale che, invece, negava l'applicazione di tale articolo con riferimento agli atti tributari⁵².

14

Ebbene la Corte costituzionale ha ritenuto la questione fondata in una sentenza ove si legge: “Questa Corte ha affermato che “un limite inderogabile alla discrezionalità del legislatore nella disciplina delle notificazioni è rappresentato dall’esigenza di garantire al notificatario l’effettiva possibilità di una tempestiva conoscenza dell’atto notificato e, quindi, l’esercizio del suo diritto di difesa” (sentenza n. 360 del 2003).

“Le norme censurate violano detto limite, perché, equiparando la situazione del contribuente residente all’estero e iscritto nell’AIRE a quella del contribuente che non ha abitazione, ufficio o azienda nel comune del domicilio fiscale, impongono di eseguire le notificazioni a lui destinate solo mediante il deposito di copia dell’atto nella casa comunale e l’affissione dell’avviso di deposito nell’albo dello stesso comune.

“In tal modo, esse non garantiscono al notificatario, non più residente in Italia, l’effettiva conoscenza degli atti a lui destinati, senza che a tale diminuita garanzia corrisponda un apprezzabile interesse dell’amministrazione finanziaria notificante a non subire eccessivi aggravii nell’espletamento della procedura notificatoria.

“Le modalità di notificazione previste in via generale dall’art. 142 del codice di procedura civile assicurarebbero, invece, al notificatario l’effettiva conoscenza dell’atto a lui destinato, imponendo all’amministrazione finanziaria di espletare la non troppo gravosa procedura di notifica presso la residenza estera risultante dall’AIRE.

“L’inapplicabilità di detta disposizione stabilita dalle norme censurate comporta, dunque, la violazione degli art. 3 e 24 della Costituzione.

“Del resto, proprio al fine di ampliare le possibilità di effettiva conoscenza, da parte del destinatario dell’atto, il legislatore ha successivamente modificato (con norma non applicabile *ratione temporis* al caso di specie e, quindi, non oggetto di esame nel presente giudizio) il regime della notifica degli atti tributari ai cittadini italiani residenti all’estero. Infatti, pur mantenendo ferma l’esclusione dell’applicabilità dell’art. 142 del codice di procedura civile, il legislatore ha inteso limitare l’inconveniente denunciato dal rimettente, seguendo la diversa via della “spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento” dell’atto tributario all’“indirizzo estero” che il contribuente ha “facoltà” di comunicare al “competente ufficio locale” [comma 27 dell’art. 37 del D.L. n. 223 del 2006, che ha introdotto nel suddetto art. 60, primo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 la lettera *e-bis*]. In tal modo, nel caso di iscrizione del contribuente nell’AIRE, l’applicazione della disciplina censurata dal rimettente resta circoscritta all’ipotesi in cui il contribuente abbia omissis di indicare al competente ufficio locale l’indirizzo estero per la notificazione degli atti tributari”⁵³.

In sintesi, si può concludere che sia la Consulta che il legislatore sono indirizzati a privilegiare una disciplina delle notificazioni che assicuri, al massimo possibile, l’effettiva conoscenza come si evince dal significativo brano della sentenza riportata secondo il quale “le modalità di notificazione previste in via generale dall’art. 142 del c.p.c. assicurarebbero al notificatario l’effettiva conoscenza dell’atto a lui destinato” senza che l’amministrazione finanziaria notificante subisca “eccessivi aggravii nell’espletamento della procedura notificativa”.

* * * * *

⁵² Si vedano le modificazioni introdotte dall’art. 38 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e il commento di M. G. BRUZZONE in *Corr. trib.*, 2010, pg. 2676 sg.

⁵³ Così Corte cost., 7 novembre 2007, n. 366.

11.1. Il principio, quello della conoscenza effettiva degli atti da parte del contribuente, vale non soltanto quando questi è debitore, ma anche quando è creditore, come la Corte ha precisato in una controversia in tema di interessi sui mandati di pagamento a titolo di rimborso, di cui all'art. 44 del d.P.R. n. 602/73. L'orientamento precedente era nel senso che, non applicandosi il principio civilistico per cui il pagamento deve avvenire al domicilio del creditore (obbligazioni *portables*), il pagamento era liberatorio per l'Amministrazione con l'emissione del mandato di pagamento, a prescindere dalla comunicazione di tale atto al contribuente creditore.

Di avviso opposto, dopo l'entrata in vigore dello Statuto, è stata, invece, la Corte che ha deciso che gli interessi decorrono anche dopo la data di emissione dell'ordinativo e fino a quando questo non sia ritualmente notificato al contribuente proprio perché il principio di conoscenza sancito dall'art. 6 dello Statuto inibisce agli atti che incidono sulla posizione debitoria e creditoria del contribuente di produrre effetti prima che egli ne abbia l'effettiva conoscenza. La tesi opposta, sostenuta dall'amministrazione, si legge nella sentenza che andrebbe pubblicata nelle prefazioni dei corsi di diritto tributario, "basata sulla "cieca" interpretazione letterale dell'art. 44 del d.P.R. n. 602/1973, porta a conclusioni che contrastano con i criteri ermeneutici che emergono dalla più recente legislazione tributaria di principio, ispirata a maggiore democrazia dei rapporti Fisco-contribuente. E' compito della giurisprudenza di legittimità fare in modo che il seme attecchisca e germogli nell'ordito legislativo vigente.

"Effettivamente, la norma, la cui specialità non viene messa in discussione (ma l'etichetta della specialità non può servire per legittimare forme di "abuso di posizione dominante"), prevede che il contribuente, creditore del Fisco "ha diritto,, all'interesse del 2,5 per cento per ognuno dei semestri interi, escluso il primo, compresi tra la data del versamento ... e la data dell'ordinativo emesso dall'intendente di finanza o dell'elenco di rimborso".

"Il tenore letterale della disposizione in esame deve essere coniugato con l'intenzione del legislatore, secondo quanto dispone l'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale. Se si commette l'errore di identificare il legislatore con il Ministero delle finanze, allora la norma in esame può anche essere intesa nel senso che abbia voluto garantire all'Erario il minore esborso possibile. Ma se, invece, la volontà legislativa deve essere ricostruita in ragione dei canoni costituzionali di razionalità, uguaglianza, imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione (ai quali si richiama anche il recente *Statuto del contribuente*, art. 1, comma 1, della L. 27 luglio 2000, n. 212), la norma deve essere esaminata non soltanto nell'ottica degli interessi erariali, ma anche in quella degli interessi del contribuente. Anche quando, come nella specie, si tratti di leggi in senso sostanziale emanate dal Governo su delega parlamentare. Anzi, proprio quando si tratti di "leggi di parte", la lettura costituzionale deve essere più penetrante.

"La tesi dell'Amministrazione finanziaria non può essere accolta perché non tiene conto dei diritti e delle aspettative dei contribuenti. Infatti, se bastasse la semplice firma dell'ordinativo di pagamento per bloccare la liquidazione degli interessi, anche se il documento dovesse poi rimanere giacente in un cassetto di qualche ufficio finanziario, la norma si presterebbe ad ogni tipo di abuso, senza alcuna possibilità di controllo e di tutela da parte del contribuente.

Inoltre, legittimerebbe una sorta di "espropriazione" *ad libitum* del diritto del contribuente stesso a percepire gli interessi, fino a quando qualcuno non ritenga che sia giunto il momento della notifica. (*Omissis*).

"Dal punto di vista sostanziale, i rapporti dare-avere, tra Fisco e contribuente, devono essere inquadrati nell'ambito dei principi di tutela della integrità patrimoniale del contribuente, fissati dall'art. 8 della L. n. 212/2000, che esordisce stabilendo che "l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione" (comma 1), riconoscendo implicitamente la *par condicio* del dare e dell'avere a partire dal momento della loro coesistenza (art. 1242 del codice civile)" (*Omissis*)⁵⁴.

⁵⁴ Così Cass., sez. trib., 30 marzo 2001, n. 4760, in *Il fisco*, 2001, p. 7777.

Tanto basta per concludere che la norma dello Statuto ha sradicato un convincimento e una prassi che sembravano inattaccabili.

16

* * * * *

12. Il 4° comma dell'art. 6 statuisce che al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti e informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente stesso e soggiunge che tali documenti ed informazioni devono essere acquisiti ai sensi dell'art. 18, comma 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dall'azione amministrativa.

In buona sostanza l'Amministrazione finanziaria deve procurarsi d'ufficio tutte le informazioni necessarie ai fini dell'istruttoria della pratica oggetto di una richiesta da parte del contribuente sia nel caso siano reperibili all'interno della struttura (esempio: documenti da allegare alle richieste di rimborso), sia nel caso in cui siano in possesso di altra amministrazione pubblica indicata dal contribuente (esempio: certificato di casellario giudiziario o di camera di commercio). E tale previsione, proprio perché è espressione di un più generale principio vale anche in campo processuale sul terreno delle attività probatorie poste a carico delle parti⁵⁵

Al riguardo la Cassazione, rilevato che, anche prima dello Statuto, l'ordinamento offriva tutela al contribuente attraverso l'art. 18 della legge n. 241/1990⁵⁶, ha soggiunto: "Costituendo tale norma l'espressione di un più generale principio operante anche nel processo (Cons. Stato, Ad. Plen, n. 7/1998), confortato anche dallo Statuto del contribuente, ne discende che, qualora l'attore avesse dichiarato in giudizio che la prova di una determinata circostanza emergeva dalla documentazione detenuta dall'amministrazione, quest'ultima avrebbe dovuto pronunciarsi in modo non generico od immotivato sull'effettivo possesso e sul reale contenuto degli atti in questione, in quanto il principio di collaborazione fra pubblica amministrazione e privati comporta una diversa ricostruzione dei loro rapporti anche per quel che riguarda l'onere della prova" e "l'art. 6, 4° comma, dello Statuto esclude la possibilità di richiedere ai privati informazioni e documenti già in possesso dell'amministrazione"⁵⁷.

Di tale principio, la stessa Corte ha fatto applicazione anche in una diversa controversia scaturita da un accertamento a carico del Comitato di gestione delle peschiere di un comune toscano, (poi notificato anche all'ente locale), per omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, omesso pagamento delle imposte e irregolare tenuta della contabilità.

A fronte dell'asserzione del Comune che l'Amministrazione finanziaria era in possesso della dichiarazione dei redditi presentata dai soggetti partecipanti al Comitato di gestione, la Corte di Cassazione, rilevato che l'ufficio finanziario non poteva limitarsi a invocare l'applicazione delle regole sull'onere della prova inteso in senso soggettivo, ha sostanzialmente ritenuto applicabile il principio dell'acquisizione dei documenti d'ufficio anche all'accertamento tributario e alla sua proiezione processuale, invitando di conseguenza la Commissione tributaria regionale a verificare le posizioni delle parti, senza astratti richiami all'onere della prova e ponendo in essere i poteri istruttori previsti dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992⁵⁸.

⁵⁵ Si veda Cass., sez.trib., 5 novembre 2004, n. 21209 e, amplius, infra al par. 20 e sg.

⁵⁶ Si veda Cass., sez.trib., 21 giugno 2000, n. 8355.

⁵⁷ Così Cass., sez. trib., 5 ottobre, 2001, n. 12284, in Riv.dir.trib, 2002, II, pg. 264 sg. con nota di F. D'Ayala Valva.

⁵⁸ Si veda Cass. 10 febbraio 2001, n. 1930.

13. In sintesi può dirsi che la tradizionale solitudine del contribuente davanti agli obblighi previsti dalla legge sta venendo meno come è confermato anche dagli ulteriori obblighi dell'amministrazione finanziaria previsti dallo stesso art. 6.

Si è già detto che "l'amministrazione finanziaria deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito (così il secondo comma).

Ma nell'articolo v'è ben di più. Ai sensi dell'art. 6, quinto comma, "Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta" e, soggiunge la norma, "la disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto"⁵⁹ Le conseguenze non sono da poco, e sono scolpite nell'ultimo periodo dello stesso quinto comma per il quale sono "nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma"⁶⁰.

Con riguardo alle possibili "incertezze su aspetti della dichiarazione" la Commissione milanese ha annullato una cartella con la quale l'amministrazione aveva contestato un credito di imposta e irrogato una sanzione solo perché l'intermediario, nell'invio telematico, aveva inserito una data errata⁶¹.

13.1 E' soluzione importantissima quella adottata, nello specifico, dallo Statuto perché il legislatore va estendendo le ipotesi di "previo" contraddittorio del contribuente e non sempre disciplina le conseguenze della sua omissione⁶²: l'interrogativo lo si è posto, ad esempio, con riguardo agli studi di settore la cui disciplina oggi prevede l'obbligatorietà del contraddittorio con il contribuente⁶³.

⁵⁹ Per una lettura restrittiva dell'art. 6, 5° comma, si veda Comm. trib. prov. di Siracusa, 12 gennaio 2009, n. 9, ma si veda anche la nota, giustamente e duramente critica, di A. ANTONUCCIO, L'iscrizione a ruolo è illegittima se prima non viene comunicato al contribuente il risultato della liquidazione della dichiarazione, in G.T., 2009, pp. 723 sg..

⁶⁰ Sul problema se si tratti di nullità (con tutte le inerenti conseguenze in ordine alla imprescrittibilità, alla insanabilità e alla rilevabilità d'ufficio) o di annullabilità – problema studiato anche alla luce della nuova disciplina dell'efficacia e dell'invalidità dei provvedimenti amministrativi introdotta nel corso del 2005 integrando la legge n. 241 del 1990 con l'inserimento del nuovo capo IV bis - si vedano M. BASILAVECCHIA, La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principi di legalità e funzione impositiva, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2006, I, p. 356 sg e anche M. T. MOSCATELLI, Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente, in Statuto, Milano, cit., pg. 275-285.

⁶¹ Si veda Comm. trib. prov. di Milano, sez. XVI, 6 giugno 2008, n. 145, in Corr. trib., 2008, pp. 2773 sg. con nota adesiva di F. Battistoni Ferrara al quale sembra applicabile l'art. 10 dello Statuto piuttosto che l'art. 6, 5° comma.

⁶² Si veda, oggi, la pregevole monografia di G. RAGUCCI, Il contraddittorio nei procedimenti tributari, Torino, Giappichelli, 2009, pp. 57 sg. e anche C. PICCOLO, Il diritto al contraddittorio nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate, in Attuazione del tributo, a cura di T. TASSANI, cit., pp. 193 sg.

⁶³ Si veda l'art. 10, comma 3-bis della legge n. 146 del 1998 come aggiunto dal comma 409 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

La tesi che nega la illegittimità dell'accertamento trascura l'obiezione che lo spostamento in avanti del contraddittorio (o meglio dell'offerta del contraddittorio), non è indifferente; la sua attuazione costituisce, infatti, 18 uno strumento di acquisizione da parte dell'Ufficio di dati fondamentali per la corretta fotografia della materia imponibile e di articolazione delle proprie difese, in senso lato, da parte del contribuente.

Ma soprattutto la soluzione riduttiva appare contraria sia al principio di "imparzialità", sia a quello di "buon andamento" della pubblica amministrazione: al primo perché i pubblici uffici, prima di provvedere, devono accertare diligentemente la situazione di fatto sui cui intervengono, sia pure con strumenti ragionevoli e non defatigatori; al secondo perché esso impone, nel ragionevole utilizzo delle risorse, che si eviti l'emissione di accertamenti "al buio", suscettibili di ragionevole modifica o ritiro alla luce degli elementi offerti dal contribuente.

Orbene, considerato che "il buon andamento e la imparzialità dell'amministrazione" sono garantiti dall'art. 97 della Costituzione, del quale le norme dello Statuto, e in particolare l'art. 10 primo comma, sono attuazione, ne consegue che il contraddittorio è un principio generale che, come tale, può trovare applicazione anche al di là delle fattispecie disciplinate dallo stesso art. 6⁶⁴.

Esso, anche per l'influenza dei principi comunitari, è diventato un momento cardine dell'ordinamento tributario, indefettibile nelle procedure di accertamento⁶⁵ che trova solo esplicitazione in non poche norme – relative, ad esempio alle disposizioni autoelusive, all'accertamento sintetico agli studi di settore e anche nell'art. 12, settimo comma dello stesso Statuto⁶⁶ – che ne confermano la pervasività.

La tesi testè enunciata trova autorevole conferma in una recente sentenza nella quale non ci si limita a ricordare che "L'applicazione della procedura di accertamento per adesione costituisce la modalità con la quale si realizza il contraddittorio, come momento essenziale, del procedimento di determinazione presuntiva dei ricavi mediante i parametri e tanto emerge anche da quanto previsto dal par. 6 della Circolare 13 maggio 1996, n. 117/E (esplicativa ed attuativa delle disposizioni della legge istitutiva del metodo standardizzato costituito dai parametri), dove si precisa che "in sede di definizione dell'accertamento il contribuente potrà valersi del diritto di fornire la prova, contraria, motivando e documentando idoneamente le ragioni in base alle quali la dichiarazione di ricavi e compensi di ammontare inferiore a quello presunto in base ai parametri può ritenersi giustificata, in relazione alle concrete modalità di svolgimento dell'attività".

Il Supremo Collegio significativamente soggiunge che: "Questa interpretazione rappresenta una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni della legge istitutiva dell'accertamento sulla base di parametri, in quanto:

- a) da un lato, il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa (in questo senso v. Cass. n. 2816/2008, sulla base di argomentazioni che il collegio condivide e conferma);

⁶⁴ Si veda L. FERLAZZO NATOLI – G. INGRAO, Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario, in Boll. trib. 2010, pp. 485 sg.

⁶⁵ Si veda A. MARCHESELLI, l'indefettibilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari, in Corr. trib., 2010, pp.1776 sg. e anche Id, Affidamento e buona fede come principi generali del diritto ordinamentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali plurisoggettive in Dir.prat.trib, 2010, I, pp.439 sg.

⁶⁶ Si veda infra, al cap. sesto, par. 2.1. e qui alcune osservazioni relative agli accertamenti bancari.

- b) dall'altro, esso è il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento della elaborazione parametrica alla concreta realtà reddituale oggetto dell'accertamento nei confronti di un singolo contribuente, e cioè alla sua capacità contributiva⁶⁷.

Del tutto diverso è il discorso relativo alle conseguenze dell'omesso contraddittorio nella fase procedimentale nel senso che, salvo ciò che il legislatore esplicitamente sancisce (è il caso della nullità prevista dal comma 5° dell'art. 6), il silenzio della legge non può salvare l'atto di accertamento dall'annullamento⁶⁸.

* * * * *

14. Ben a ragione si scrive che nel principio di collaborazione introdotto dallo Statuto va individuato un momento importante del passaggio “dalla repressione al dialogo”⁶⁹.

E questa importante locuzione⁷⁰ la si trova ancora una volta nell'articolo 10 dello Statuto, secondo il quale “i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione⁷¹ e della buona fede”. Al riguardo si può muovere da alcuni punti fermi che costituiscono insegnamento pacifico della Corte di Cassazione secondo la quale:

- 1) “i principi di collaborazione e di buona fede sono il risultato di un'esplicazione, operata dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 1 dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione pubblica, cosicchè' essi “debbono essere annoverati tra quelli immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributari già prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente prima, cioè, del 1 agosto 2000 (Corte di cassazione 10 dicembre 2002, n. 17576);
- 2) “le regole generali di comportamento (collaborazione e buona fede in senso oggettivo, appunto) debbono sempre informare lo svolgimento delle attività della amministrazione finanziaria e del contribuente nei loro reciproci rapporti” (Corte di cassazione 10 dicembre 2002, n. 17576);
- 3) l'art. 10, comma 1 si riferisce ad un unico principio della collaborazione e della buona fede, “trattando i due diversi termini quasi come espressione di un'endiadi” (Corte di cassazione 10 dicembre 2002, n. 17576);
- 4) sia la “collaborazione” sia la “buona fede” “mirano ad assicurare comportamenti dell'amministrazione...coerenti, vale a dire non contraddittori o discontinui (mutevoli nel tempo); ed infine, che il medesimo termine, se riferito al contribuente, presenta un'analogia, parziale coincidenza con quello di collaborazione ed allude ad un generale dovere di

⁶⁷ Cos Cass., sez. un., 18 dicembre 2009, n. 26635 e anche n.26636, n. 26637 e n. 26638, in GT, 2010, pp. 205 sg. con nota di M. Basilavecchia. Si ricorda che, in una ipotesi di accertamento con adesione, si è ritenuto integrare la violazione dei principi di collaborazione e di buona fede, la convocazione da parte dell'Agenzia delle entrate a presentarsi per il contraddittorio mediante una telefonata di pochissimi giorni anteriore alla scadenza del termine per la presentazione dell'eventuale ricorso: così Comm. trib. 2° grado di Trento, sez. I, 11 marzo 2009, in GT, 2009, pg. 2011 sg. con nota di M. Busico.

⁶⁸ Questa è la mia opinione che ho già avuto occasione di illustrare nella precedente edizione dello “Statuto”; chi, oggi, voglia approfondire il tema non può prescindere dalle pagine di G. RAGUCCI, Il contraddittorio nei procedimenti tributari, cit., pp. 211 sg.

⁶⁹ Per questa significativa espressione si veda M. BASILAVECCHIA, voce Accertamento (dir. trib.), in Dizionario di diritto pubblico, Milano, Giuffrè, 2006.

⁷⁰ Sugli istituti fiscali derivanti, rispettivamente, dalla cooperazione e dalla collaborazione si veda ancora G. RAGUCCI, Il contraddittorio, cit.

⁷¹ Si veda amplius F. D'Ayala Valva, Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto, in Riv.dir.trib., 2001, I, 915.

correttezza, volto ad evitare, ad es., comportamenti del contribuente capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da abuso di diritti e/o tesi ad eludere una giusta pretesa tributaria” (Corte di cassazione 10 dicembre 2002, n. 20 17576)⁷².

Questa è, quindi, la premessa e cioè che, dovendo “collaborazione e buona fede” essere reciproche, anche il contribuente deve evitare comportamenti capziosi e dilatori.

Correttamente, in un caso concreto, si è ritenuto che l’atteggiamento reticente del contribuente, proprio perchè confliggente con il principio di collaborazione e buona fede, può assumere rilievo indiziante contro di lui; di contro sempre, secondo la Corte di Cassazione, nel caso in cui un contribuente deduca in giudizio che la prova di una determinata circostanza a lui favorevole emerge dalla documentazione detenuta dall’amministrazione finanziaria, questa è tenuta a pronunciarsi in maniera espressa e non generica sull’effettivo possesso degli atti in questione proprio in virtù del “principio di collaborazione”⁷³.

* * * * *

14.1. Con riguardo, ancora una volta, al principio di collaborazione tra il contribuente e l’amministrazione finanziaria che deve valere anche nel processo tributario, la Corte di Cassazione ha ritenuto che “se le autorità amministrative tributarie modificano con atti interni, sia pure adottati sulla base di atti normativi primari, la loro organizzazione amministrativa, le novità non possono costituire una trappola per il contribuente e il suo errore nella riassunzione della causa in sede di rinvio dalla Corte di cassazione ben avrebbe potuto essere sanato con una tempestiva informazione dell’autorità competente, notificataria dell’atto di riassunzione, al riassumete o all’ufficio competente, consentendogli l’eventuale costituzione in giudizio con effetto di sanatoria. Tutto ciò avrebbe potuto e dovuto verificarsi in attuazione del principio di collaborazione dell’autorità tributaria nei confronti del contribuente, in attuazione del più generale principio dello Stato sociale e del suo derivato principio di collaborazione. Non avendo l’autorità destinataria dell’atto di riassunzione provveduto in tal senso, sarebbe stato onere del giudice del rinvio non far gravare sul contribuente le conseguenze dell’ignoranza del nuovo assetto organizzativo dell’amministrazione tributaria, a lui non imputabile, e rimetterlo in termini per la scusabilità del suo errore e provvedere ad ordinargli la rinnovazione della notificazione ex art. 291 cpc.

“La seconda precisazione, ha soggiunto la Corte, con la quale si ritiene di dover integrare le argomentazioni della sentenza di questa Corte 10 dicembre 2002, n. 17576, è un’immediata conseguenza delle considerazioni precedenti e riguarda l’estensione anche all’ufficio tributario del vincolo a non abusare del proprio diritto. Infatti, configurerebbe una siffatta ipotesi ogni atto di riorganizzazione dell’amministrazione tributaria che, non essendo reso oggetto di adeguate operazioni di conoscenza nei riguardi dei contribuenti, fosse la causa di impedimenti all’esercizio del diritto di difesa da parte dell’amministrato.

“Quindi, ha concluso il Supremo Collegio, devono considerarsi vigenti i seguenti principio di diritto, o norme giuridiche:

a) “per il principio di collaborazione tra contribuente ed amministrazione finanziaria l’ufficio tributario deve informare il contribuente delle variazioni organizzative che modifichino il soggetto attivo del rapporto giuridico tributario oggetto di contenzioso”;

⁷² Così Cass., sez. trib., 13 febbraio 2009, n. 3559.

⁷³ Si veda Cass. 14 novembre 2001, n 14141 e anche retro al par. 10.

b) “incombe in errore scusabile il contribuente, il cui atto di riassunzione della causa, rinviata dalla Corte di cassazione al giudice di merito, sia stato rivolto e sia stato notificato ad un organo diverso da quello che era stato 21 oggetto attivo del rapporto giuridico tributario controverso e che è divenuto successivamente incompetente per effetto di un atto interno di organizzazione amministrativa”⁷⁴.

* * * * *

14.2. Procedendo nello stesso solco, la Corte di Cassazione ha, di recente e mutando giurisprudenza, riconosciuto che l'Ufficio non competente che riceva un'istanza di rimborso è tenuto a trasmettere l'istanza all'Ufficio competente, in conformità delle regole di collaborazione tra organi della stessa Amministrazione, restando configurabile, in difetto, un silenzio-rifiuto del rimborso medesimo, impugnabile dinnanzi alle Commissioni tributarie.

La Corte ha ricordato che “la sua prevalente giurisprudenza ritenne che la presentazione dell'istanza ad Ufficio diverso, e quindi territorialmente incompetente, osti alla formazione del provvedimento negativo, anche nella forma del silenzio-rifiuto, e conseguentemente determini l'inammissibilità del ricorso presentato alla Commissione tributaria per difetto di provvedimento impugnabile; improponibilità rilevabile d'ufficio dal giudice anche in sede di gravame, salvo che si sia già formato sul punto un giudicato interno (v. *ex plurimis* Cass., 16 luglio 2004, n. 13194; 15 novembre 2007, n. 23701; n. 9095/2002; SS.UU., n. 11217/1997)”.

Ma ha soggiunto: “Ritiene però il Collegio che simile drastica conclusione, che viene a penalizzare un errore meramente formale del contribuente, debba essere rivisitata alla luce dei principi di cooperazione, collaborazione e buona fede che, in base all'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, devono improntare i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

“Sulla scorta di simili principi questa Sezione ha già riconosciuto che l'istanza di rimborso presentata ad un Ufficio dell'Amministrazione finanziaria, ancorché incompetente funzionalmente o territorialmente a provvedere sulla medesima, è atto idoneo ad impedire la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso prevista dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Cass., 6 maggio 2005, n. 9407; Cass., 28 luglio 2004, n. 14212).

“Ha però soggiunto che tale istanza - rivolta ad organo incompetente - non sarebbe invece idonea a determinare la formazione di un provvedimento di diniego nella forma del silenzio-rifiuto, e renderebbe conseguentemente inammissibile il ricorso al giudice tributario; quindi il contribuente dovrebbe, entro il termine prescrizione di cui all'art. 2967 c.c., rinnovare l'istanza rivolgendola all'organo competente.

“Il Collegio ritiene che la coerenza del sistema imponga un ulteriore passo avanti e dunque di riconoscere che l'Ufficio non competente che riceva un'istanza di rimborso è tenuto a trasmettere l'istanza all'Ufficio competente, in conformità delle regole di collaborazione tra organi della stessa Amministrazione (cfr. anche l'art. 5 della legge 18 marzo 1968, n. 249), restando configurabile, in difetto, un silenzio-rifiuto del rimborso medesimo, impugnabile dinnanzi alle Commissioni tributarie (Cass., 8 agosto 1988, n. 4878), e ciò sia perché la domanda di rimborso non è rivolta ad un organo estraneo all'Amministrazione finanziaria, sia perché, in tema di rimborso, l'ordinamento impone una dovuta costante collaborazione tra organi (arg. *ex art.* 38, terzo comma, del D.P.R. n. 602/1973, cit.).

“La soluzione accolta appare, infine, conforme al principio più volte affermato da questa Corte e secondo cui le leggi devono essere interpretate alla luce delle esigenze di celerità processuale e di sollecita definizione dei diritti delle parti di cui all'art. 11 Cost. (cfr. le sentenze delle Sezioni Unite 9 ottobre 2008, n. 24883 e 22 febbraio 2007, n. 4109); appare

⁷⁴ Così Cass., sez. trib. 13 febbraio 2009, n. 3559, in *Il fisco*, 2009, pp. 1547 sg. con nota di P. Turis.

infatti inutilmente defatigatorio imporre ad un contribuente, il cui diritto non è venuto meno, di presentare una seconda istanza ed instaurare un secondo giudizio, senza che ciò risponda ad alcuna esigenza sostanziale, dal momento che l'Amministrazione ha, resistendo nel primo giudizio, manifestato la inequivocabile decisione di non procedere al rimborso.⁷⁵

E a conferma del fatto che non solo il principio costituzionale di imparzialità ma anche quello di leale collaborazione, sancito dallo Statuto, si vanno consolidando nella pratica quotidiana sta la pronuncia recentissima per la quale “le articolazioni degli uffici e l'intera organizzazione dell'amministrazione finanziaria sono tenute a trasmettere agli uffici competenti le impugnazioni proposte dai contribuenti contro uffici non competenti, onde non sussiste alcuna causa di inammissibilità o decadenza”⁷⁶.

* * * * *

15. Nel riferimento ai principi della “collaborazione e della buona fede”, ferma rimanendo l'endiade, particolare è il rilievo dato, dalla dottrina e dalla giurisprudenza, alla seconda,⁷⁷ sulle orme, dell'esperienza europea e comunitaria ⁷⁸. Lo si è già ricordato che, secondo la Corte di Cassazione, “il 1° comma dell'art. 10 si riferisce anche ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni ed interessi, giacché i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 del citato art. 10 (attinenti all'area di irrogazione di sanzioni e della richiesta di interessi), riguardano situazioni meramente esemplificative, legate ad ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti (Cass. n. 17576/2002 citata)”⁷⁹.

E la stessa Corte di Cassazione lo ha ribadito anche successivamente e di recente: “Questa Corte in plurime occasioni (dopo la fondamentale Cass. n. 17576/2002 da ultimo Cass. n. 21513/2006) ha avuto modo di precisare che il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, dello Statuto, trovando origine nella Costituzione, e precisamente negli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., espressamente richiamati dall'art. 1, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto.

“La sua previsione è dunque espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, radicati nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della sua entrata in vigore e vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, nella sua applicazione non solo ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore ma anche ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni ed interessi,

⁷⁵ Così Cass. sez. trib., 27 febbraio 2009, n. 4773 in GT, 2009, pp. 329 sg. con nota di G. TABET e in Dir.prat.trib., 2010, II, pp. 115 sg. con nota di A. Baldassarre.

⁷⁶ Così Cass., sez.trib., 20 aprile 2010, n. 9505 in Il fisco, 2010, pp. 3326 sg. con nota di M. Denaro.

⁷⁷ In particolare sulla “buona fede” si vedano E. DELLA VALLE, Affidamento e certezza del diritto tributario, Milano, 2001; ID., La tutela dell'affidamento del contribuente, in Rass. Trib., 2002, 459 nonché M.C. FREGNI, Obbligazione tributaria e codice civile, Torino, Giappichelli, 1998, spec. pp. 230 sg. e poi ancora A. COLLI VIGNARELLI, Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente, in Riv.dir.trib., 2001, I, pg. 669 sg. e D. STEVANATO, Buona fede e collaborazione dei rapporti tra fisco e contribuente, in Lo Statuto,Torino, cit., p. 149 sg.; G. MARONGIU, Statuto del contribuente, affidamento e buona fede, in Rass. trib., 2001, pp. 1275 sg. e oggi, per tutti, il lavoro, documentatissimo, di M. TRIVELLIN, Il principio di buona fede nel rapporto tributario, Milano, Giuffrè, 2009.

⁷⁸ Si veda, al riguardo, P. MARONGIU, Il legittimo affidamento nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comunitarie, in Attuazione del tributo, cit., a cura di Th. Tassani, pp. 223 sg. e anche G. BIZZIOLI, in Dir.prat. trib.intern., 2003, III, pp. 309 sg.

⁷⁹ Così Cass., sez. trib., 6 ottobre 2006, n. 21513, cit. pubblicata anche in Giur.It., 2007, pp. 2084 sg. con nota di L. PEVERINI, e in Riv. dir. trib., 2007, II, pp. 271 sg. con ampia nota di M. TRIVELLIN.

giacchè i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 del cit. art. 10 (attinenti all'area dell'irrogazione di sanzioni e della richiesta d'interessi) riguardano situazioni meramente esemplificative, legate ad ipotesi 23 maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale, idonea a disciplinare una serie indeterminata da casi concreti»⁸⁰.

Ovviamente – lo si precisa – in tanto si può configurare la totale cancellazione della pretesa fiscale in quanto ci si trovi di fronte a una circolare o a una risoluzione interpretativa o a un atto che fornisce indicazioni chiare e puntuali, esaustive e inequivocabili perché solo esse vincolano totalmente l'amministrazione che deve emettere atti coerenti con l'interpretazione e con le scelte manifestate⁸¹.

Ma, se questa è l'ipotesi, ne consegue che, ove ne sussistano i presupposti e secondo le circostanze del caso concreto⁸², il giudice può e deve pronunciare l'annullamento dell'atto impositivo, anche con riguardo al tributo.

Lo ha riconosciuto il Supremo Collegio in un caso in cui - notificato al contribuente un avviso di rettifica in materia di iva, con il quale gli era stata data notizia della facoltà di chiudere la controversia avvalendosi del condono (*ex art. 21 d.l. n. 69 del 1989*), essendosi il contribuente avvalso di tale facoltà ed essendo stato emanato formale provvedimento di chiusura del procedimento impositivo – successivamente l'Ufficio, ritenendo inapplicabile il condono e esercitando *in malam partem* il potere di autotutela, aveva revocato il precedente provvedimento estintivo e notificato al contribuente nuovamente l'avviso di rettifica, fondato sui medesimi presupposti di fatto e di diritto del precedente.

Ebbene, la Corte ha deciso che, nel caso, la tutela del contribuente non poteva limitarsi all'inapplicabilità delle sanzioni e/o degli interessi moratori, così come previsto esplicitamente dall'art. 10, 2° comma, dello Statuto, ma in applicazione del 1° comma dell'art. 10, e in virtù dell'affidamento creato nel contribuente dalla prima determinazione dell'ufficio, doveva tradursi, come si è tradotto, nell'annullamento dell'intero atto di accertamento e quindi nella non debenza anche del tributo⁸³.

* * * * *

15.1 Nella stessa logica si pone la sentenza per la quale “deve essere ammesso alla definizione agevolata il contribuente che abbia sostanzialmente rispettato la condizione fissata dalla disposizione che la introduce provvedendo al versamento delle somme iscritte a ruolo non nell'originario termine di scadenza ma in quello successivo fissato a seguito di formale provvedimento di dilazione concesso dall'amministrazione finanziaria”. Infatti, “la contraria interpretazione prospettata dal Ministero si pone in evidente contrasto con il principio di affidamento che deve guidare l'interprete nella valutazione delle vicende attinenti alla nascita e alla evoluzione dei rapporti tributari” e quindi “il

⁸⁰ Così Cass., sez. trib., 29 agosto 2007, n. 18218

⁸¹ Così ancora G. Marongiu, Statuto del contribuente, affidamento e buona fede in *Corr.trib.* 2001, pg. 2613 sg. e anche retro ai par. 4,5 e 6.

⁸² Per la loro puntuale indicazione si veda ancora Cass., n. 17576 del 2002; su questa importante sentenza che, per la prima volta, ha sancito la possibile cancellazione anche del debito tributario si vedano L.SOLARI-M.T.CHIMENTI, La Cassazione precisa il valore dello Statuto, in *Dir.prat.trib.*, 2003,I, pp. 904 sg; E. DELLA VALLE, Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello Statuto in *Giur.trib.*, 2003, n. 4, p. 355; C. MONACO, I principi fondamentali dell'ordinamento tributario tra diritto comunitario e diritto pubblico: indicazioni sistematiche sulla genesi e sul ruolo ad essi attribuibile nel diritto tributario in una recente pronuncia della Cassazione in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 2003,II, pp. 51 sg.

⁸³ Così ancora Cass., n. 17576, cit., ma ora anche Cass., n. 21513 del 2006, cit., con nota di M. Trivellin, Un'altra pronuncia della Cassazione esclude il recupero del tributo per violazione del principio di tutela dell'affidamento: alcune note sulle ragioni della soluzione adottata in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, pp.276 sg.

comportamento del contribuente che, come nella specie, sia stato rispettoso delle prescrizioni ministeriali, non può poi essere ritenuto illegittimo o comunque preclusivo di benefici”⁸⁴.

24

Orientamenti e insegnamenti che vanno diffondendosi⁸⁵ e stanno diventando “jus receptum” tant’è che, secondo una sentenza di Commissione provinciale, “*La piena tutela del principio della buona fede non può attuarsi con la sola “non applicazione delle sanzioni”, ma deve estendersi alla “non applicabilità dell’imposta” nei casi in cui l’omesso tempestivo versamento dell’imposta stessa derivi da una prassi interpretativa resa dalla stessa amministrazione finanziaria (fattispecie in tema di perizie medico legali, ritenute esenti fino alle pronunce sul tema della Corte di Giustizia)*”⁸⁶.

Alla luce degli stessi principi la Commissione tributaria di Venezia ha deciso una controversia nella quale si dibatteva se fossero stati emanati atti con i quali l’amministrazione finanziaria avesse riconosciuto l’esenzione dall’accisa sul gas metano e quali fossero le conseguenze.

La Commissione ha ritenuto che, qualora, con pluralità di atti (circolari, risposta a quesiti e verbali di constatazione e sopralluogo), l’amministrazione abbia avallato e comunque non contestato la regolarità delle scelte e dei comportamenti tenuti dal contribuente, deve riconoscersi formato, al riguardo, il legittimo affidamento sulla correttezza dell’operato con la conseguente illegittimità della pretesa del tributo e della irrogazione delle sanzioni⁸⁷.

Il che non significa che il legittimo affidamento possa essere ingenerato solo da formali ed espliciti riconoscimenti.

Lo ha precisato ancora una volta il Supremo Collegio, in un caso in cui il contribuente, con riguardo all’Iva, nell’alternativa tra il regime speciale previsto per i produttori agricoli dall’art. 34 d.p.R. n. 633/72 all’epoca vigente e il regime ordinario di contabilità, pur non osservando le formalità prescritte per l’opzione, aveva sempre adottato, in più periodi di imposta continuativi, il regime ordinario di contabilità, senza alcun rilievo da parte dell’ufficio, che solo in relazione ad annualità successive, aveva contestato l’assenza di una formale opzione e, con avviso di rettifica, l’indebita deduzione analitica del tributo.

Anche in questo caso la Corte di Cassazione ha condiviso la tesi delle Commissioni di merito e ha annullato la pretesa ponendo a fondamento della sentenza, il principio di affidamento, nella considerazione che la scelta per il regime ordinario risultava per *facta concludentia* e che l’ufficio avrebbe dovuto tempestivamente avvertire il contribuente dell’asserita irregolarità dell’opzione⁸⁸.

* * * * *

16. Per oppugnare la esistenza di un possibile affidamento creato da una circolare, da una risoluzione o anche da un comportamento non vale invocare il carattere di indisponibilità dell’obbligazione tributaria.

Innanzitutto, occorre distinguere, al riguardo, ipotesi da ipotesi, con una particolare attenzione alla fattispecie specifica.

⁸⁴ Così Cass., sez. trib., 13 novembre 2004, n. 17129 in Corr.trib., 2004, n. 5, pp 389 sg. con nota di M. Basilavecchia.

⁸⁵ Per la loro invocazione in un’altra controversia fattispecie (si veda P.MARONGIU, Problematiche tributarie in tema di indennità suppletiva di clientela nel contratto di agenzia in Il fisco, , 2005, n. 24, pag. 3678 sg) si vedano G. GAVELLI-A.VERSARI, Indennità suppletiva di clientela, in Il fisco, 2007, n. 35, pg. 5143 e C.LUCARIELLO, La tutela del legittimo affidamento salva il contribuente dall’imposizione fiscale in tema di indennità suppletiva di clientela in Il fisco, 2007, n. 36, pg.5287.

⁸⁶ Così Comm. trib. prov. di Ferrara, sez. prima, 18 agosto 2006, n. 105 in GT., 2007, p. 61.

⁸⁷ Così Comm. trib. reg. di Venezia, sez. XXIX, 9 gennaio 2009, n. 1/29/09 in Rass. trib., 2009, pp. 1475 sg. con nota di V. ACHILLI.

⁸⁸ Così Cass., 21 aprile 2001, n. 5931, in Il Fisco, 2001, pg. 6639.

Infatti, in un caso concreto (si trattava della possibile illegittimità di un atto di accertamento di un tributo comunale in contrasto con un precedente accordo intervenuto tra amministrazione e contribuente su elementi materiali del 25 presupposto) la Corte di Cassazione ha osservato che “la vertenza non riguarda propriamente la legittimità o illegittimità del patteggiamento tra ente impositore e cittadino contribuente, bensì la diversa questione dell’idoneità di un comportamento storicamente assunto dal comune a fondare un affidamento, ritenuto dal giudice ragionevole e, quindi, meritevole di tutela”⁸⁹.

Nel caso specifico, la Corte ha tenuto a precisare che il contenuto della norma fiscale certo non può essere oggetto di concordato fra le parti, se non nei limiti in cui la legge stessa lo preveda e lo consenta, stante il principio di legalità in materia tributaria, derivante dalle richiamate norme costituzionali ed affermato anche da specifiche disposizioni della legge ordinaria (art. 1 della legge 27 luglio 2000, n. 212; art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in materia di sanzioni); ma ha anche soggiunto che “ciò non esclude affatto che le parti raggiungano accordi, ritenuti reciprocamente soddisfacenti, riguardo all’entità di elementi materiali soggetti ad accertamento e valutazione caso per caso – come, nell’ipotesi della Tarsu, l’estensione della superficie soggetta a tassa, la qualità e quantità dei rifiuti prodotti, eccetera – incidenti sul calcolo del tributo”⁹⁰; e siccome questo era il caso concreto il Supremo collegio ha concluso per la non debenza del tributo comunale.

D’altra parte, quanto alla indisponibilità dell’obbligazione tributaria, diverse sono le osservazioni che si possono fare.

In primo luogo le stesse sentenze della Corte di Cassazione vanno lette per ciò che esse effettivamente statuiscano e non sulla base di massime tralaticie, molto spesso mal formulate e peggio riferite. Così appare convincente il supremo Collegio allorquando, a fronte di un contratto con il quale un ente locale aveva concesso a cottimo lavori edilizi e aveva esentato l’impresa dall’imposta comunale di consumo sui materiali di costruzione, decise che “in conseguenza” della natura pubblicistica del tributo, l’amministrazione non può concedere esenzioni al di fuori dei casi previsti dalla legge”⁹¹. Altro, infatti, è concedere esenzioni, altro è argomentare in punto di “affidamento”.

Analogamente è ben diverso sostenere in causa che una certa manifestazione di volontà aveva provocato una rinuncia al credito di imposta e sentirsi replicare che, “non esiste un potere della pubblica amministrazione di rinuncia, totale o parziale, a un credito di imposta”⁹²; altro, infatti, è opporre al fisco una rinuncia, altro è invocare un “affidamento” del quale devono essere verificati i presupposti soggettivi e oggettivi.

In secondo luogo, quei preziosi insegnamenti giurisprudenziali restano ineccepibili ma le risposte, oggi, devono essere date tenendo conto che gli orditi normativi generali sono radicalmente mutati, per il sopravvenire di istituti, ancora inesistenti, pochi lustri or sono, quali l’accertamento con adesione, l’autotutela e la conciliazione giudiziale⁹³, per non dire della cosiddetta “transazione” sui tributi iscritti a ruolo ⁹⁴.

⁸⁹ Così Cass., sez. trib., 6 ottobre 2006, n. 21513.

⁹⁰ Così ancora Cass., sez. trib., 6 ottobre 2006, n. 21513.

⁹¹ Così Cass. 26 febbraio 1937, n. 576, in Riv.it. dir. fin., 1937, II, pag. 55 con nota adesiva di G. Tesoro.

⁹² Così Cass. sez. un, 18 aprile 1988, n.3030.

⁹³ Si veda M VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001.

⁹⁴ Questa disciplina innovativa, riteniamo, “ad personam”, dettata, come sempre da un decreto legge (l’art. 3, 3° comma, del d.l. 8 luglio 2002, n. 138, convertito nella legge 8 agosto 2002, n. 178) è stata abrogata dall’art. 151 del d.lgs. 9 gennaio 2006, n.5.

In terzo luogo, anche a ritenere che la indisponibilità sia un principio generale, derogabile ovviamente dal legislatore, esso, oggi, deve essere ricostruito tenendo conto dell'ordinamento tributario nel suo complesso e, 26 quindi, anche di un altro principio generale dettato nel frattempo dallo Statuto, per l'appunto il canone di buona fede.

Non appare, quindi, convincente la Suprema Corte quando, postosi il problema dell'eventuale tutela del contribuente di fronte al mutamento di indirizzo (interpretativo) adottato dall'amministrazione, "esclude che tale tutela sia possibile anche sotto il profilo dell'affidamento, stante l'evidente collisione che si determinerebbe con il principio - coniugato secondo un diverso lessico, ma riferito a un unico concetto - di inderogabilità delle norme tributarie, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolatezza della funzione di imposizione, di irrinunciabilità del diritto di imposta"⁹⁵.

Infatti, l'art. 11 dello Statuto statuisce, al secondo comma, che "la risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello e limitatamente al richiedente" e soggiunge, allo stesso comma, che "qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità della risposta è nullo".

Orbene, se i principi di indisponibilità, di vincolatezza, di irrinunciabilità permeassero di sé l'intero ordinamento tributario, in quanto figli degli artt. 23 e 53 Cost. (come si scrive), ebbene il secondo comma dell'art. 11 contenuto in una legge ordinaria sarebbe incostituzionale per violazione delle norme ora ricordate.

Pare, invece, più corretto concludere che così non è perché gli stessi artt. 23 e 53 Cost. vanno intesi in combinato disposto con l'art. 97 della Costituzione e alla luce dei principi dettati dallo Statuto che l'affidamento tutela in alcune specifiche ipotesi (quella per l'appunto del secondo comma dell'art. 11) e, all'art. 10, lo proclama principio generale.

Ma v'è di più

La soluzione prospettata, e cioè la possibile illegittimità di ogni pretesa, impositiva e sanzionatoria, trova conferma nel disposto dell'art. 3 del decreto 26 aprile 2001, n. 209, che contiene il regolamento attuativo dell'interpello ordinario.

Il suo quinto comma statuisce, infatti, che "non ricorrono le obiettive condizioni di incertezza di cui all'art. 1 qualora l'amministrazione finanziaria abbia compiutamente fornito la soluzione interpretativa di fattispecie corrispondenti a quella prospettata dal contribuente, mediante circolare, risoluzione, istruzione o nota, portata a conoscenza del contribuente attraverso la pubblicazione nel sito" ecc.ecc.

In altre parole, quando l'amministrazione abbia già fornito compiutamente e chiaramente una soluzione interpretativa, non si può attivare l'interpello perché non v'è il suo presupposto, l'incertezza, comunque quest'ultima sia intesa.

Ma allora, se l'interpretazione già accolta in una circolare è nel senso della non debenza del tributo o della debenza in una misura inferiore a quella poi accertata, questa soluzione "certa e compiuta" non può avere un trattamento diverso da quello che conseguirebbe all'attivazione dell'interpello e alla sua conclusione con una risposta favorevole al contribuente: il che significa l'illegittimità di ogni successiva pretesa, impositiva e sanzionatoria, che contrasti con la soluzione accolta nella circolare esplicativa.

⁹⁵ Così Cass., sez. un., 2 novembre 2007, n. 23031; ancora meno convincente la Corte appare allorché scrive che "tutt'al più potrebbe ammettersi, come pure è stato affermato, che il mutamento da parte dell'amministrazione di un precedente indirizzo (interpretativo) sul quale il contribuente possa avere fatto affidamento eventualmente rilevi (o possa essere valutato) ai fini dell'applicazione delle sanzioni".

E invero appare riduttiva la locuzione "tutt'al più" così come il riferimento alle sole sanzioni perché la fattispecie è prevista e disciplinata dal secondo comma dell'art. 10 dello Statuto con esplicito riferimento anche agli interessi e proprio l'art. 23 della Costituzione, richiamato nella pronuncia ora citata, esige che il giudice rispetti la legge e lo Statuto, anche a minimizzarlo, legge "ordinaria" almeno è e rimane.

17. Diversa è la situazione di chi, nell'atto o negli atti dell'amministrazione, non abbia rinvenuto un convincimento così puntuale, esaustivo e inequivocabile. Può essere, cioè, che gli stessi atti ufficiali non prospettino una unica soluzione ma, procedendo tra dubbi e perplessità, una possibile interpretazione o la preferenza per una lettura della norma fra le diverse possibili.

In altre parole può essere che, dagli stessi atti ufficiali, emerga non la soluzione applicabile alla fattispecie ma una mera indicazione preferenziale. In questo caso, è evidente, non si produce l'effetto autolimitativo del potere di emettere atti impositivi.

L'indicazione di una interpretazione prospettata solo come possibile o come preferibile ad altre non può costituire un vincolo per l'organo subordinato titolare della potestà impositiva.

Ma essa non è senza effetti perchè anche una siffatta esternazione, seppure indicativa, è suscettibile di creare affidamenti, di violare, se smentita successivamente (come è ovviamente possibile), l'aspettativa di chi ad essa si è affidato⁹⁶.

E la conseguenza, oggi, non è più solo la possibile disapplicazione delle sanzioni come correttamente si concludeva prima dell'approvazione dello Statuto⁹⁷.

Oggi la risposta è nel secondo comma dell'art. 10 per il quale "non sono imposte 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".

Con questa disciplina può dirsi realizzata, a scalare, un'ottima e complessiva tutela dell'affidamento e della buona fede. E invero:

- a) se l'atto dell'amministrazione ha un contenuto inequivocabile, senza ombra di dubbi e di prospettazioni alternative, nessuna imposta potrà essere pretesa da chi ad esso si sia attenuto con le ovvie conseguenze sulla non debenza degli interessi e delle sanzioni;
- b) se invece, l'atto dell'amministrazione prospetta una mera preferenza interpretativa, una indicazione, non dovranno essere né pretesi interessi né irrogate sanzioni a chi ad essa si sia attenuto⁹⁸.

* * * * *

18. Al di fuori del campo di applicazione dei principi di collaborazione e di buona fede si colloca il disposto del terzo comma dell'art. 10 secondo il quale "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, soggiunge lo stesso comma, non determina obiettive condizioni di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria"⁹⁹.

⁹⁶ Si veda M. NUSSI, Mutamenti interpretativi e affidamento del contribuente, in *Rass.trib.* 2007, pp. 1379 sg.

⁹⁷ Si veda ancora il citato lavoro di Sammartino.

⁹⁸ Per la sottoposizione di queste conclusioni a un accuratissimo vaglio si veda M. TRIVELLIN, Il principio di buona fede nel rapporto tributario, cit. pp. 233 sg.

⁹⁹ Si vedano L. Del Federico, Le garanzie dello Statuto in tema di illecito tributario, in *Lo Statuto*, Torino, cit., pg. 33 sg. e v. FICARI, La disapplicazione delle sanzioni amministrative nei procedimenti tributari, in *Rass.trib.* 2002, pg. 474.

Con riferimento alle diverse disposizioni che sanciscono la non debenza delle sanzioni amministrative per “obiettive condizioni di incertezza” (l’art. 8 del d. lgs. n. 546 del 1992, l’art. 6 del d.lgs. n. 472 del 1997 e lo stesso art. 10 dello Statuto), la Corte di Cassazione, dopo avere lodato la corretta formulazione dello stesso Statuto, che si riferisce alla “norma”, ha concluso che le diverse formule legislative possono e devono essere convertite nella seguente: “obiettive condizioni di incertezza sul contenuto, sull’oggetto e sui destinatari della norma tributaria”¹⁰⁰

Le “obiettive condizioni di incertezza”, vanno desunte, si insegna, da fatti definiti “sintomi” dell’incertezza normativa quali, ad esempio: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) la mancanza di una prassi amministrativa o l’adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l’adozione di norme d’interpretazione autentica ¹⁰¹.

Per apprezzare appieno la portata della disposizione, è necessario tenere presente che le obiettive condizioni di incertezza sono una esimente, vale a dire una causa di non punibilità oggettiva, che prescinde da qualsiasi valutazione sulla colpevolezza o sulla rimproverabilità del contribuente. La valutazione dell’incertezza concerne l’oggettiva qualità del testo normativo onde, conclude la Corte di Cassazione, “le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipenda da incertezza normativa oggettiva tributaria, cioè dal risultato equivoco dell’interpretazione delle norme tributarie accertato dal giudice anche di legittimità”¹⁰²

Successivamente il Supremo Collegio ha precisato che “l’onere di allegare al ricorrere di siffatti elementi di confusione, se esistenti, grava sul contribuente, sicchè va escluso che il giudice tributario di merito debba decidere d’ufficio l’applicabilità dell’esimente, né, per conseguenza, che sia ammissibile una censura avente ad oggetto la mancata pronuncia d’ufficio sul punto”. Quanto all’incertezza normativa oggettiva, che costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, essa “postula una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull’oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovverosia l’insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento dell’interpretazione normativa riferibile non già ad un generico contribuente o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all’Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell’ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione”. Tale verifica – ha concluso la Corte – è censurabile in sede di legittimità per violazione di legge, non implicando un giudizio di fatto, riservato all’esclusiva competenza del giudice di merito, ma una questione di diritto, nei limiti in cui la stessa risulti proposta in riferimento a fatti già accertati e categorizzati nel giudizio di merito”¹⁰³.

* * * * *

¹⁰⁰ Così Cass., sez. trib., 28 novembre 2007, n. 24670.

¹⁰¹ Per un’attenta analisi dei casi di obiettiva incertezza e più in generale per una eccellente illustrazione del contenuto precettivo della norma si veda il saggio di G. RUSSO, La disapplicazione delle sanzioni per l’obiettiva incertezza della norma tributaria, in Statuto, cit., Milano, pg. 560 sg.

¹⁰² Così ancora Cass. n. 24670 del 2007.

¹⁰³ Così Cass., sez. trib., 25 giugno 2009, n. 14897 con nota di M. LOGOZZO, La ragionevolezza dell’interpretazione erronea quale presupposto dell’obiettiva incertezza della legge tributaria, in GT, 2009, pp. 1064 sg.

18.1. Con una norma altrettanto importante lo stesso terzo comma dell'art.10 soggiunge che non sono irrogate 29 sanzioni quando la violazione si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta”¹⁰⁴. Per dirla con le parole di un'autorevole dottrina “La norma afferma una concezione sostanzialistica dell'illecito amministrativo tributario in cui si trova eco della teoria penalistica del principio di offensività, secondo cui il reato è punibile soltanto ove si concreti in un'offesa del bene giuridico tutelato, essendo superata (o meglio non compatibile con la griglia dei valori costituzionali) la logica del reato come mera disubbidienza”¹⁰⁵.

Scelta, si soggiunge, sicuramente coerente con lo scopo dello Statuto in quanto, senza alterare l'assetto del sistema sanzionatorio tributario, introduce una disposizione finalizzata a evitare eccessi e rigorismi, stridenti in un rapporto, tra fisco e contribuente, improntato alla trasparenza e alla collaborazione.

E scelta che non rimane una mera affermazione di principio perché la norma è suscettibile di immediata e diretta applicazione, senza necessità di un ulteriore intervento normativo, come è comprovato dalla sentenza per la quale “le irregolarità meramente formali, che non comportano evasioni di imposta, quali l'errata indicazione del codice fiscale in sede di dichiarazione annuale, non sono più sanzionabili in forza della *jus superveniens* costituito dalla legge n. 212/2000”¹⁰⁶.

In altre parole, il legislatore dello Statuto intende affermare il principio, noto come “offensività”, che impone di non applicare meccanicamente e acriticamente le norme sanzionatorie, ma di valutare se sia stata posta in essere una condotta pericolosa e sia stato arrecato un pregiudizio al bene giuridico tutelato, evitando, così, di assoggettare a punizione comportamenti, che, pur integrando astrattamente la previsione normativa, non abbiano recato alcun danno e non denotino un minimo di pericolosità in capo al soggetto.

Una norma che consente al giudice di valutare *ex post* il comportamento concreto complessivamente tenuto dal contribuente per giudicare eventualmente non dovuta la sanzione.

Il Governo, invece, ha ritenuto che lo Statuto si fosse limitato a dettare un principio, e fruendo dei poteri concessigli dall'art. 16 dello stesso Statuto, ha dettato una norma diversa secondo la quale “Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo”¹⁰⁷.

Una palese forzatura, quella del governo, perché l'art. 16 dello Statuto consentiva di “emanare disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantire la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge”.

Il comma 5bis ha, invece, un contenuto diverso da quello del terzo comma dell'art. 10 se non altro perché esso si incentra sulle conseguenze di ogni singola violazione e non sul comportamento del contribuente complessivamente considerato con la conseguenza che una violazione di per sé formale, ma connessa con una violazione sostanziale, che ha dato luogo ad un debito d'imposta, sarebbe comunque punibile.¹⁰⁸

¹⁰⁴ Si veda, in prima lettura, G.ALICE, Statuto del contribuente: le violazioni “meramente formali”, in *Il fisco*, 2001, n. 34, p.11419 .

¹⁰⁵ L. DEL FEDERICO, Statuto del contribuente, illecito tributario e violazioni formali, in *Rass.trib.*, 2003, n. 3, p. 862.

¹⁰⁶ Così Comm.trib.cent., 9 maggio 2001, n. 5383.

¹⁰⁷ Così il d.lgs. 6 gennaio 2001, n. 37, che ha introdotto il comma 5bis all'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in tema di sanzioni amministrative.

¹⁰⁸ Si veda la circ.min. 3 agosto 2001, n. 77 e ivi anche l'affermazione che il giudizio sulla natura meramente formale della violazione deve essere effettuato in concreto e a posteriori nei singoli casi specifici.

19. Coerentemente la Corte di Cassazione ha statuito che “in un sistema improntato ormai, per effetto dell’entrata in vigore dello Statuto del contribuente, ai principi di tutela dell’affidamento e della buona fede, deve riconoscersi al contribuente la possibilità di far valere, attraverso la procedura del rimborso, disciplinata, compiutamente dall’art. 38 (del d.p.r. n. 602/1973) ogni tipo di errore (materiale o di diritto, ancorchè non rilevabile *ictu oculi* dalla dichiarazione) commesso in buona fede nel momento della redazione della dichiarazione e da cui sia derivato un pagamento indebito”¹⁰⁹. “Ovviamente ha precisato la Corte, la prova dell’inesistenza della obbligazione tributaria a causa di un errore e la prova del verificarsi di un indebito grava sul contribuente, che deve fornire gli elementi costitutivi della sua pretesa”.

E invero, ha soggiunto in altra sentenza la Corte suprema, va riconosciuta un’ampia emendabilità, espressione di un principio generale del sistema tributario (operante non solo nel campo delle imposte indirette), considerato che: a) la dichiarazione non ha valore confessorio; b) essa non costituisce fonte dell’obbligazione tributaria, ma si inserisce nell’ambito di un più complesso procedimento di accertamento e di riscossione; c) i principi della capacità contributiva e di buona amministrazione rendono intollerabile un sistema legale che impedisse al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l’inesistenza di fatti giustificativi del prelievo”. Ne consegue che “il contribuente può procedere alla rettifica di errori di qualsiasi genere, anche dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione e tale rettifica, se formulata, deve essere presa in considerazione dall’ufficio ai fini della liquidazione dell’imposta dovuta”¹¹⁰.

Si tratta di principi fortemente sostenuti in dottrina¹¹¹ e oggi pacifici anche perchè consacrati dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione in un caso in cui la Corte si è trovata a dover decidere sul problema della rettificabilità da parte del contribuente della dichiarazione dei redditi dal medesimo presentata, per correggere un errore compiuto in sede di redazione, ma non risultante dal contesto dell’atto trattandosi di “errore omissivo”. In concreto era avvenuto che un contribuente avesse presentato tempestivamente la dichiarazione dei redditi afferente al periodo di imposta 1993-94, e successivamente si fosse avveduto di aver omissivo l’indicazione di un costo fiscalmente deducibile, e di aver così dichiarato un reddito complessivo netto superiore a quello effettivamente conseguito. Il contribuente, quindi, proponeva una istanza all’Amministrazione Finanziaria, ai sensi dell’art. 38. d.p.r. n. 602/1973, volta ad ottenere il rimborso dell’eccedenza erroneamente versata in base all’imponibile risultante dalla dichiarazione a suo tempo presentata.

Rigettata l’istanza da parte dell’ufficio finanziario, il contribuente promosse ricorso alle Commissioni tributarie e, nel secondo grado di giudizio, la Commissione tributaria di Bolzano, in accoglimento del ricorso, riconobbe al contribuente il *diritto di rettificare* la dichiarazione originaria mediante la proposizione dell’istanza di rimborso di cui all’art. 38, d.p.r. n. 602/1973, purché ovviamente presentata entro il termine perentorio previsto dalla suddetta disposizione, cioè entro il termine di 18 mesi dalla data del versamento (questo termine era vigente alla data in cui il contribuente aveva presentato l’istanza di rimborso, e cioè prima della novella della legge .n. 133 del 1999 secondo la quale il termine è di 48 mesi dalla data del versamento).

¹⁰⁹ Così Cass., sez. trib., 10 settembre 2001, n. 11545.

¹¹⁰ Così Cass., sez. trib. 20 giugno 2002, n. 8972, in Riv.dir.trib., 2002, pg. 723 sg.

¹¹¹ Si veda G. FALSITTA, Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria, cit., loc.cit., pg. 114.

Avverso tale sentenza l'Amministrazione finanziaria propose ricorso in Cassazione, denunciando violazione e falsa applicazione di legge, oltre che il vizio di omessa e insufficiente motivazione su un punto essenziale della 31 controversia, in relazione al disposto degli art. 8 e 9 commi 7° e 8°, d.p.r. n. 600/1973 e 38, d.p.r. n. 602/1973.

Secondo l'Amministrazione finanziaria il contribuente non aveva diritto al rimborso dell'imposta versata perché l'errore da lui commesso (cioè l'omessa indicazione in dichiarazione di un costo fiscalmente deducibile) non rientrava tra i casi di rimborso contemplati dall'art. 38, d.p.r. n. 602/1973, posto che non si trattava di errore materiale, ricorrente solo nel caso di errata redazione della dichiarazione e ricavabile direttamente dal tenore testuale della medesima, né di duplicazione o di inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.

La Corte, affrontando in termini generali l'intera questione della ritrattabilità delle dichiarazioni fiscali, anche sulla scorta degli orientamenti formati in giurisprudenza e dottrina, ha rigettato il ricorso presentato dalla Amministrazione finanziaria, stabilendo che l'errore omissivo commesso dal contribuente rientra fra i casi in cui è riconosciuto il diritto al rimborso previsto dal citato art. 38.

Sono molte le argomentazioni addotte dalla Corte a sostegno delle ragioni del contribuente, ma l'argomento centrale su cui si basa la sua sentenza è costituito dal *principio di matrice civilistica della ripetizione dell'indebito oggettivo*, sostanzialmente considerato immanente anche nel settore tributario. Si legge, infatti, nella sentenza: *“Queste Sezioni unite, fra le tesi in contrasto, ritengono corretta e accettabile, in particolare in rapporto alla normativa applicabile alla situazione controversa “ratione temporis”, quella che afferma in linea di principio emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione che risulti comunque frutto di un errore del dichiarante nella redazione, sia tale errore testuale o extra-testuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che per legge devono restare a suo carico”*; e aggiunge: *“da ultimo si rivelerebbe difficilmente compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (ex art. 53) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (ex art. 97, comma 1) un sistema legislativo che, negando la rettificabilità della dichiarazione, si proponesse di sottoporre il contribuente dichiarante ad un prelievo fiscale sostanzialmente e legalmente indebito”*¹¹².

Pertanto si può affermare che la Corte, con la sentenza in oggetto, ha voluto ribadire, se mai ce ne fosse stato bisogno, che la normativa tributaria, in ottemperanza al precetto costituzionale della capacità contributiva, deve assicurare l'attuazione del prelievo in proporzione all'effettiva capacità economica manifestata dal contribuente senza frapporre ostacoli formalistici derivanti dagli adempimenti o dai termini richiesti dalla stessa normativa.

Sentenza ancor più importante, quella delle Sezioni unite, perché essa si trovava a giudicare su una fattispecie regolata da disposizioni precedenti al nuovo corso dell'ordinamento tributario e non poteva applicare le disposizioni “nuove” di cui al d.p.r. n. 435 del 7 dicembre 2001 che, aggiungendo l'art. 8 *bis* all'art. 2 del d.p.r. 22 luglio 1988, n. 322, consente al contribuente di modificare la dichiarazione dei redditi a suo favore. In particolare, era di ostacolo l'art. 38 d.p.r. n. 602/1973, il quale consentiva l'istanza di rimborso “nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento” tant'è che secondo la prospettazione dell'Amministrazione finanziaria, la ripetibilità dell'indebito tributario, in base alla norma predetta, sarebbe stata consentita solo in caso di errore materiale da ascrivere ad una svista *desumibile dai dati offerti con la dichiarazione annuale* e nel caso, trattandosi di errore omissivo, la ripetizione dell'indebito non sarebbe stata possibile. Le Sezioni unite hanno stabilito, invece, con una *interpretazione adeguatrice*, che “senza ombra di dubbio”, la domanda recuperatoria prevista nell'art. 38 cit. “possa

¹¹² Così Cass, sez.un. 15 ottobre 2002, n. 15063; a commento si veda il pregevolissimo articolo di F. ROSSO, La natura negoziale “determinativa” della dichiarazione dei redditi, in Riv.dir.civ., 2005, p.395.

essere esperita, ovviamente nel termine dalla norma stessa stabilito, per ottenere la restituzione anche del tributo diretto versato in autotassazione”. La ripetibilità non è limitata ai soli errori *riconoscibili* dalla dichiarazione 32 presentata, ma comprende tutti gli errori sia testuali o extra testuali, sia di fatto o di diritto commessi dal dichiarante al momento della redazione della dichiarazione dei redditi, purché essi comportino “oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che per legge devono restare a suo carico”¹¹³.

* * * * *

20. Il principio di collaborazione e buona fede è talmente pervasivo che esso connota di sé anche il processo tributario. Lo ha riconosciuto la Corte di Cassazione in una fattispecie in cui si controverteva sulla validità di una rinuncia all'appello fatta dal funzionario rappresentante dell'Ufficio anche in assenza di una specifica delega.

Ebbene la Corte di Cassazione, premesso che in sede di pubblica udienza non è in linea di principio vietato alle parti di rendere dichiarazioni di rinuncia in ordine alla materia del contendere nella forma della dichiarazione a verbale, ha statuito che al funzionario rappresentante dell'amministrazione finanziaria deve essere riconosciuto il potere di rinunciare, in detta sede, al ricorso in appello proposto dall'ufficio, anche in assenza di delega specifica al riguardo, con conseguente legittimità, in caso di accettazione della rinuncia da parte del contribuente, della dichiarazione di estinzione del processo ex art. 44 D.Lgs. 23 dicembre 1992 n. 546¹¹⁴.

E per giungere a questa conclusione il Supremo Collegio non si è limitato a disaminare il ruolo del funzionario e i suoi poteri ma ha anche precisato che “la controversia che ne occupa non può essere risolta sulla base di una rigida e puntigliosa disamina dei poteri del funzionario presente in udienza.

“E' invece necessario – ha soggiunto la Cassazione – valutare il rilievo esterno dell'attività del funzionario stesso rispetto alle parti con cui entra in relazione nella qualifica, soprattutto in un momento in cui anche attraverso lo Statuto dei diritti del contribuente, si stanno facendo i massimi sforzi per avere anche in Italia un Fisco “civile” e per introdurre un sano rapporto di dialogo e di aperta collaborazione tra contribuenti e uffici dell'amministrazione”.

Richiamato l'art. 10 della legge n. 212/2000 (“I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”) applicato “da questa Corte con costante giurisprudenza (cfr. *ex plurimis* Cass. n. 17576/2002)” il supremo collegio ha concluso che “alla luce delle norme e dei principi sopra richiamati, in presenza di un funzionario che dichiara di rinunciare al ricorso chiedendo la compensazione delle spese, esercitando il potere di valutare lo svolgimento del processo, prendendo le decisioni ritenute più opportune in ordine al possibile esito dello stesso, anche valutando i conseguenti oneri che potrebbero gravare sull'amministrazione in caso di soccombenza, il ricorso si appalesa infondato”¹¹⁵.

* * * * *

20.1 Gli interventi del Supremo Collegio non si fermano a quelli sopra ricordati perché, anzi, la sua giurisprudenza, sotto un duplice profilo, attribuisce rilevanza al principio di buona fede *ex art. 10* anche in sede processuale, con

¹¹³ Così ancora la sentenza citata; per l'affermazione di principio che, anche in materia di Iva, è emendabile e ritrattabile la dichiarazione del contribuente affetta da errore, sia di fatto che di diritto, si veda Cass., sez. trib., 19 ottobre 2007, n. 21944/07.

¹¹⁴ Così Cass. sez. trib., 15 marzo 2005, n. 5270, in Riv.dir.trib., 2005, II, pp. 120 sg. con nota di C. Todini.

¹¹⁵ Così Cass., ult.cit..

riferimento all'onere della prova *ex art. 2697 c.c.* e al potere del giudice di trarre argomenti di prova dal comportamento delle parti, *ex art. 116 c.p.c.*

33

Nel primo senso vanno segnalate le sentenze¹¹⁶ secondo le quali – con riferimento ai termini previsti a pena di decadenza degli artt. 17 e 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 per la formazione del ruolo e la successiva consegna del medesimo al concessionario della riscossione – in base ai principi di buona fede e trasparenza, spetta all'amministrazione, parte attrice in senso sostanziale, l'onere di provare anche la puntuale osservanza di detti termini: le sentenze smentiscono, così, una precedente sentenza (Cass. 11 gennaio 2002, n. 307) che aveva posto invece, a carico del ricorrente l'onere di provare la tardività della consegna del ruolo rispetto alla data indicata in cartella.

Nello stesso senso, si muove la sentenza¹¹⁷ relativa all'esegesi dell'art. 35 d.P.R. n. 917/1986 (ora 38 del nuovo Tuir), in forza del quale si presume che il reddito degli immobili locati sia quello risultante dal contratto di locazione.

Vi si legge che al contribuente è consentito fornire la prova che i canoni della locazione di un suo immobile non sono stati in concreto percepiti e, quindi, non sono soggetti a tassazione; e ciò non solo per il rispetto del principio di capacità contributiva, che impone di considerare l'effettiva ricchezza di cui dispone il contribuente ma anche per il principio di buona fede sancito dallo Statuto del contribuente, che del pari impone all'ente impositore di fare riferimento il più possibile a dati reali di ricchezza.

Con riguardo al secondo problema non meno incisiva appare la sentenza¹¹⁸ con la quale si è stabilito che, nel corso del giudizio, se il contribuente deduce che la prova di una circostanza a lui favorevole emerge da documenti in possesso dell'Amministrazione finanziaria, questa, in forza del principio di collaborazione e buona fede sancito dallo Statuto, ha l'onere di pronunciarsi in modo preciso in ordine al possesso dei documenti medesimi. Vi si legge che, nell'ambito del processo tributario, l'obbligo dell'amministrazione di prendere posizione sui fatti dedotti dal contribuente è ancora più forte di quello che grava sui convenuti privati perchè le disposizioni degli artt. 18 della l. 241/90 e dell'art. 6 dello Statuto – secondo le quali il responsabile del procedimento deve acquisire di ufficio i documenti che siano già in possesso dell'Amministrazione e contengano la prova di fatti, stati o qualità rilevanti per la definizione della controversia – costituiscono espressione di un più generale principio valevole anche in campo processuale, sul terreno delle attività probatorie poste a carico delle parti. Pertanto, conclude la Corte, qualora il contribuente che agisca per il rimborso di tributi non dovuti deduca che le bollette comprovanti il pagamento (o la stessa richiesta di rimborso) siano in possesso dell'Amministrazione, questa è tenuta a pronunciarsi in modo specifico e motivato sul punto perchè, in mancanza, il giudice può desumere argomenti di prova da tale suo comportamento, ai sensi dell'art. 116 c.p.c.¹¹⁹.

* * * * *

20.2. Il valore dello Statuto si apprezza non solo per le singole applicazioni che, con grande sensibilità, ne sono state fatte dalla giurisprudenza, ma anche, sul piano dei principi, per il recupero di valori costituzionali in passato spesso obliterati.

Ne costituisce conferma la lettura di alcune sentenze rese dalla Corte Costituzionale, la quale, in tema di contenzioso tributario, aveva in passato escluso l'applicazione di taluni principi - oggi racchiusi nella nozione di giusto processo - in

¹¹⁶Cass., sez.trib., 14 novembre 2005, n. 22979, 14 maggio 2003, n. 7439 e 9 maggio 2003, n. 7093.

¹¹⁷ Cass., sez.trib 7 maggio 2003, n. 6911.

¹¹⁸ Cass., sez.trib . 5 novembre 2004, n. 21209.

¹¹⁹ Nello stesso senso si sono pronunziate: Cass. 14 novembre 2001, n. 14141; Cass. 5 ottobre 2001, n. 12284; Cass. 10 febbraio 2001, n. 1930; Cass. 20 giugno 2000, n. 8340.

nome della specificità dell'oggetto e della materia del giudizio tributario, funzionale "alla fondamentale ed imprescindibile esigenza dello Stato di reperire i mezzi per l'esercizio delle sue funzioni"¹²⁰. 34

Un'inversione di tendenza rispetto a questo orientamento, si coglie, nella sentenza¹²¹, con la quale, in contrasto con precedenti arresti della stessa Corte Costituzionale, è stata finalmente dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui non prevedeva la statuizione sulle spese nelle ipotesi di cessazione della materia del contendere: vi si ravvisa, infatti, il contrasto di tale disciplina con i principi di tutela del contribuente e di parità delle parti all'interno del processo, che sono insiti nello Statuto.

Gli stessi principi sembrano ispirare le sentenze della Corte di Cassazione che, interpretando l'originario testo dell'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, hanno affermato la perentorietà del termine imposto al concessionario della riscossione per la notifica della cartella esattoriale, perentorietà che è stata argomentata appunto in base allo Statuto, nella considerazione che una diversa esegesi avrebbe comportato una eccessiva e indeterminata soggezione del contribuente all'azione del fisco, con grave *vulnus* del diritto di difesa¹²². Motivazione ripresa poi dalla Corte Costituzionale nella sentenza¹²³ con la quale è stata dichiarata l'incostituzionalità dello stesso art. 25, nella successiva formulazione, che addirittura aveva eliminato quel termine: fecondo travaglio giurisprudenziale che ha condotto a un nuovo enunciato dell'art. 25, nel quale sono previsti rigorosi termini di decadenza per la notifica della cartella (dodici mesi, ridotti a sei se la cartella è relativa ad un ruolo straordinario).

Infine, non si può non ricordare una recentissima sentenza della Corte di Cassazione che ha fatto applicazione dei principi "di buona fede e di leale collaborazione" in punto di condanna alle spese.

Un cenno alla concreta fattispecie per dire che l'Ufficio delle entrate di Frascati rettificava, recuperando l'imposta dovuta e applicando le relative sanzioni, la dichiarazione i.v.a. per il 1992 presentata da G.M. nella sua asserita qualità di rappresentante fiscale di una società svizzera esercente attività di commercio di tabacco all'ingrosso, per il 1992, contestando che era stata portata indebitamente a detrazione la somma di lire 1.085.564.029, relativa a due note di credito emesse per operazioni compiute in un periodo in cui la società non aveva ancora nominato M. come rappresentante fiscale.

Ebbene la Corte di Cassazione ha condiviso la tesi per la quale i presupposti del diritto alla detrazione dovevano esistere al momento dell'operazione originaria e ha ritenuto, quindi, corretta la soluzione adottata dalla Commissione tributaria regionale secondo cui il rappresentante fiscale (non avendo la società stabile organizzazione in Italia) doveva essere già in tale momento designato.

Ma ha anche statuito che "la novità della questione e il comportamento dell'amministrazione che avrebbe dovuto, in ossequio ai principi di buona fede e di leale collaborazione, segnalare la possibilità di agire in rimborso nel momento in cui veniva escluso il diritto alla detrazione, giustificano una pronuncia di compensazione delle spese"¹²⁴.

* * * * *

¹²⁰ Corte cost. 12 marzo 1998, n. 53, in Rass. Trib., 1998, p. 787.

¹²¹ Corte cost., 12 luglio 2005 n. 274.

¹²² Cass. 7 gennaio 2004, n. 10; Cass. 19 luglio 1999, n. 7662.

¹²³ Corte cost., 15 luglio 2005, n. 280.

¹²⁴ Così Cass., sez. trib., 16 aprile 2007, n. 8964.

21. In sintesi e a tacere d'altro (a tacere anche di tutte le applicazioni sopra ricordate) i principi di collaborazione e di buona fede, fissati dallo Statuto, hanno avuto l'effetto (e il pregio) di indurre la giurisprudenza a esplicitazioni 35 inequivocabili sulla natura del nostro Stato e tanto più significative perché prima assai rare.

“L'immanenza – si legge in una recente e già citata sentenza della Corte di Cassazione – nell'ordinamento tributario dei principi di collaborazione e di buona fede trovano il loro radicamento, specie per quel che riguarda l'amministrazione tributaria, nella forma dello Stato italiano e nei due principi fondamentali nei quali essa si manifesta, che sono costituiti dal principio dello Stato di diritto e dello Stato sociale.

“Per il primo, oltre alle argomentazioni utilizzate dalla sentenza di questa Corte poc'anzi richiamata e alla quale per questo si rinvia, può valere anche la considerazione che la regola tendenziale della separatezza della sfera del singolo (governato) da quella dell'autorità (governante) e della fissazione della linea del loro contatto (confine privato/pubblico) attraverso la garanzia della legge trova un limite nei “doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale” (art. 2 Cost., secondo proposizione), tra i quali rientrano anche i vincoli – obblighi e obbligazioni – di natura tributaria del cittadino. Ma, proprio perché le intromissioni nella sfera del governato sono delle eccezioni rispetto alla regola della sua intangibilità, derivante dall'assunzione, da parte dello Stato italiano, della forma dello Stato di diritto (art. 2 Cost., prima proposizione), esse devono essere, non solo ridotte al minimo indispensabile, secondo un altro principio – quello di proporzionalità – immanente anch'esso nell'ordinamento ed esplicitato dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 1, comma 2 (“La pubblica amministrazione non può aggravare il procedimento se non per straordinarie e motivate esigenze imposte dallo svolgimento dell'istruttoria”) ma, devono essere ispirate al principio di collaborazione e di lealtà e devono essere tali da non indurre in errore il governato”.

“Contribuisce a rafforzare questa soluzione – ha soggiunto il Supremo Collegio – anche il necessario richiamo al principio dello Stato sociale, che l'art. 2 Cost. annoda a quello dello Stato di diritto. In estrema sintesi, poiché, in quanto Stato sociale, lo Stato italiano è vincolato dal legislatore costituente a premurarsi di fornire, non solo le garanzie formali dei diritti del cittadino, ma a provvedere ai suoi bisogni sostanziali (art. 3 Cost., comma 2), i governanti sono tenuti ad operare, come s'è detto con espressione efficace per altri ordinamenti simili al nostro, come “Helfer des Buerges”, come assistenti del cittadino, come suoi aiutanti, se non addirittura come servitori”¹²⁵.

¹²⁵ Così Cass., sez. trib., 13 febbraio 2009, n. 3559.