



Lo statuto dei diritti del contribuente. Le tutele a favore di chi è sottoposto a verifiche fiscali

Ruolo e portata dello Statuto dei diritti del contribuente

Con questo articolo, diamo inizio ad una serie di interventi dedicati allo Statuto dei diritti del contribuente o, meglio, alla attuazione che tale corpo normativo ha avuto dalla sua adozione, avvenuta con la Legge n.212 del 27 luglio 2000.

L'idea è quella di verificare in che modo il cosiddetto diritto vivente abbia in questi undici anni applicato, sviluppato, integrato (a volte violato) le norme ed i principi dello Statuto e, quindi, di verificare quale ruolo lo Statuto attualmente rivesta nell'ordinamento giuridico.

Non esamineremo tutte le disposizioni contenute nello Statuto, limitandoci a prendere in esame quelle che regolano più specificamente il rapporto, in termini procedurali, tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria.

Le norme in materia di verifiche fiscali, di forma e motivazione degli atti impositivi, di affidamento e buona fede, di compensazione, di interpello, sono infatti state in grado di delineare un nuovo scenario fatto di diritti e tutele, ma anche di doveri, per il contribuente e di più precisi vincoli nell'azione amministrativa.

Come ha messo in luce colui che, più di ogni altro, è stato l'ispiratore della normativa statutaria, attraverso la L. n.212/00, lo Stato ha realizzato una condizione di parità con il cittadino, riconoscendo in capo a quest'ultimo diritti inviolabili nei confronti del Fisco¹⁵.

Ciò è stato fatto sia individuando delle regole di limitazione all'azione del Legislatore tributario (disposizioni in materia di leggi retroattive e interpretative, di chiarezza e trasparenza delle norme, di utilizzo del decreto-legge); sia disciplinando il procedimento di attuazione del tributo, prevedendo diritti/doveri in capo ai soggetti che ne sono protagonisti, ossia contribuente ed Amministrazione Finanziaria.

Occorre domandarsi quale sia l'efficacia delle norme statutarie ed il rango ad esse riconosciuto nell'ordinamento giuridico, visto che lo stesso art.1 L. n.212/00 afferma che le disposizioni dello Statuto:

“costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”.

Nonostante questa clausola di “auto-qualificazione”, la L. n.212/00 non ha rango costituzionale, avendo la forma di una Legge ordinaria. Tuttavia, l'orientamento consolidato della giurisprudenza della Corte di Cassazione ritiene che le norme statutarie esprimano dei principi generali, anche di rango costituzionale¹⁶, da cui deriverebbe una importante funzione di orientamento interpretativo ed applicativo.

Le norme dello Statuto dovrebbero, infatti, essere utilizzate per interpretare altre disposizioni legislative, nel senso che, nei casi dubbi, dovrebbe essere data la soluzione più aderente con i principi statutari e, quindi, con i valori costituzionali dagli stessi rappresentati.

¹⁵ G. Marongiu, “Lo Statuto dei diritti del contribuente”, Il ed., Torino, 2010; AA.VV., “Lo Statuto dei diritti del contribuente”, a cura di G. Marongiu, Torino, 2004.

¹⁶ Tra le altre, Cassazione, SSUU, [sent. n.3676/10](#); [sent. n.3677/10](#); Cassazione, Sez.trib., [sent. n.10982/09](#); sent. n.20085/09; sent. n.4389/08; [sent. n.1905/07](#); [sent. n.21513/06](#); sent. n.942/04; sent. n.14473/03; sent. n.19801/03.

Lo Statuto non contiene però solo norme di principio, ma anche discipline specifiche di moduli procedurali, come nel caso dei diritti e delle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali.

Le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

L'articolo 12 dello Statuto rappresenta una disposizione estremamente importante perché pone una disciplina delle procedure di verifica fiscale che va ad integrare quella già esistente nell'ordinamento (art.33, DPR n.600/73 e art.52, DPR n.633/72), prevedendo precisi diritti in capo al contribuente.

La norma colma un vuoto normativo che, fino alla entrata in vigore dello Statuto, era fortemente avvertito dagli operatori. Nel senso che le disposizioni fino al 2000 vigenti non regolavano "come" dovessero svolgersi le verifiche fiscali e, salvo i momenti iniziali (autorizzazioni ed accesso) e finali (rilascio del processo verbale), vi erano ben poche possibilità di controllare e limitare la discrezionalità dell'azione amministrativa¹⁷.

La *ratio* che sta alla base dell'art.12 è quella di considerare la fase della verifica fiscale come un momento del rapporto di collaborazione tra contribuente e Fisco; il privato, in particolare, non è più visto come soggetto che deve "subire", in una posizione di inferiorità, l'attività istruttoria.

Al contrario, il privato diventa un soggetto "attivo" della fase di verifica, che partecipa in una situazione di parità con l'Amministrazione Finanziaria.

Le disposizioni dell'art.12 sono applicabili sia alle verifiche nelle imposte sui redditi e nell'Iva, sia a quelle attivate ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale¹⁸.

Il diritto di informazione

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 dello Statuto:

"quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche".

La norma individua un diritto di informazione estremamente ampio per il contribuente, avente un duplice scopo. Da una parte, consentire al privato di avere conoscenza da subito dell'ambito e dell'oggetto della verifica, oltre che dei propri diritti; dall'altra, di spingere l'Amministrazione Finanziaria ad una maggiore cautela e precisione nel disporre gli accessi e le verifiche.

Il primo comma dell'art.12, infatti, prevede che le verifiche siano effettuate "sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo". Situazione che evidentemente deve rappresentare il presupposto delle autorizzazioni concesse ai sensi dell'art.52 del DPR n.633/72 ma che, per le previsioni statutarie, costituiscono anche oggetto di un diritto di informativa del contribuente.

Come è stato notato, le esigenze effettive d'indagine debbono essere portate a conoscenza del contribuente o nel processo verbale relativo al primo giorno o nell'autorizzazione rilasciata dal capo ufficio¹⁹.

¹⁷ In questa sede non ci soffermeremo sulle regole autorizzatorie dell'accesso (e sulle conseguenze delle relative violazioni), già esaminate in nostri precedenti interventi, perché non riguardano l'art.12, Statuto.

¹⁸ Per il rinvio operato dall'art.35, co.24, D.L. n.223/06. Sul tema, M. Basilavecchia, "I nuovi poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale", Studio del CNN, n.68/07/T, in www.notariato.it (sezione studi, diritto tributario).

¹⁹ A. Viotto, *Commento all'art.12*, in AA.VV., "Commentario breve alle leggi tributarie, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente", I, a cura di G. Falsitta, Padova, 2011, 582.

Nella giurisprudenza di merito è stato affermato che la violazione diritto di informazione del contribuente, ex art.12, Statuto è in grado di comportare la illegittimità dell'avviso di accertamento successivamente emanato²⁰.

Le modalità di svolgimento della verifica

Il primo comma dell'articolo 12 dispone che gli accessi, ispezioni e verifiche:

“si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse, nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente”.

La disposizione ha come effetto quello di rendere marginale, perché eccezionale, la possibilità di svolgere verifiche al di fuori dell'orario di lavoro, prevista invece dall'art.35, L. n.4/29. Sembra doversi ritenere, a giudizio della dottrina, che la motivazione delle circostanze eccezionali debba essere specificata nella stessa autorizzazione all'accesso, esibita al contribuente, oppure indicata nel verbale di verifica, di cui al contribuente è lasciata copia²¹.

In questo modo, il privato ha la possibilità di controllare ed eventualmente provare una verifica svolta in modo illegittimo, perché in contrasto con le previsioni dell'art.12.

Allo stesso tempo, inoltre, il contribuente può richiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili sia effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta, ai sensi del co.3 dell'art.12. Anche questa disposizione ha lo scopo di fare in modo che la verifica si svolga con la minor turbativa possibile per l'attività del soggetto, anche se non è chiaro se costituisca un diritto del contribuente o una mera facoltà, lasciando poi la decisione finale agli stessi verificatori²².

Il periodo di permanenza dei funzionari dell'Agenzia o della Guardia di Finanza presso la sede del contribuente è disciplinato dal comma 5 dell'art.12, norma che è stata modificata dalla L. n.106/11, di conversione del D.L. n.70/11.

La disposizione prevede che tale permanenza non possa superare i:

“trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio”.

L'individuazione del periodo massimo di permanenza (30+30 giorni) è stato da subito oggetto di un vivace dibattito relativamente alle modalità di computo dei giorni.

Per l'Amministrazione Finanziaria, occorrerebbe considerare solo i giorni effettivi di presenza sul luogo, con la conseguenza che i funzionari potrebbero prolungare senza limiti la durata complessiva della verifica, alternando gli accessi sul luogo con l'esame della documentazione presso i propri uffici²³.

La giurisprudenza di merito si stava, invece, orientando diversamente negli ultimi anni; ossia nel senso di considerare il termine massimo come riferito al lasso di tempo intercorrente tra l'inizio e la fine della verifica, computando così trenta giorni lavorativi e consecutivi²⁴.

Il *c.d. “Decreto Sviluppo”* (D.L. n.70/11) ha però completamente mutato il quadro normativo di riferimento, aggiungendo due periodi finali al comma 5 dell'art.12. La disposizione attualmente in vigore prevede ulteriormente che il periodo di permanenza, così come la proroga:

²⁰ CTP Milano, [sent. n.126 del 10/5/2010](#).

²¹ I. Susanna, *“Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali”*, in AA.VV., Statuto dei diritti del contribuente, a cura di A. Fantozzi – A. Fedele, Milano, 2005, 653.

²² A. Viotto, *op.cit.*, 584.

²³ Si veda la circolare GDF n.1/08.

²⁴ CTR Torino, sent. n.29 del 16/04/09; CTR Milano, [sent. n.12 del 19/3/2008](#); CTP Terni, [sent. n.141 del 16/12/09](#).

“non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell’arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell’Amministrazione Finanziaria presso la sede del contribuente”.

Se per un verso, il periodo di 30 giorni viene limitato a 15 quando si tratti di lavoratori autonomi e imprese in contabilità separata, per altro verso il Legislatore chiarisce che il computo dei giorni (30+30 o 15+15) deve avvenire valutando l’effettiva presenza” dei funzionari e quindi accogliendo la tesi più favorevole all’Amministrazione Finanziaria.

Il recente intervento legislativo ha perciò condotto ad una forte limitazione della portata garantista della norma visto che, in questo modo, il contribuente è esposto ad un periodo di verifica complessivo che non trova precisi limiti temporali.

È, tuttavia, importante recuperare l’orientamento giurisprudenziale delle Commissioni Tributarie degli ultimi anni in tema di superamento del periodo di tempo di permanenza dei funzionari, per ciò che riguarda le conseguenze giuridiche di tale violazione.

Orientamento che, proprio per le motivazioni su cui si fonda, pare in grado di estendersi a tutte le ipotesi in cui i verificatori non rispettino, nella esecuzione della verifica, le modalità di svolgimento previste dall’art.12, Statuto.

La più recente giurisprudenza di merito, superando un precedente orientamento della Corte di Cassazione²⁵, ha infatti affermato la inutilizzabilità delle prove raccolte nel corso di una verifica avvenuta in contrasto con la previsione dell’art.12, comma 5 dello Statuto, con possibile illegittimità dell’avviso di accertamento successivamente emanato²⁶.

E’ infine da considerare che, in termini generali, per ogni ipotesi di irregolarità o violazione avvenuta nel corso della verifica, il contribuente ha la possibilità di rivolgersi al Garante del contribuente, ex art.12, co.6 dello Statuto.

La partecipazione del contribuente

Come si è detto, l’art.12 individua un nuovo rapporto, di partecipazione, tra contribuente ed Amministrazione, nell’ambito della verifica effettuata.

Per questo, riconosce al contribuente il diritto di informazione ed il diritto di farsi assistere da un professionista. Per questo, inoltre, si prevede, al quarto comma, che:

“delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica”.

Quello che sorge in capo ai funzionari è un vero e proprio obbligo di riportare nel processo verbale le osservazioni ed i rilievi del privato, il quale può, in questo modo, sia dare conto di violazioni avvenute nella fase istruttoria (e preconstituirsi una prova ai fini del successivo contenzioso), sia prendere posizione circa le irregolarità riscontrate.

Per la dottrina, non può assumere alcun rilievo il silenzio del contribuente o la mera firma apposta al processo verbale di constatazione²⁷, nonostante in passato la giurisprudenza abbia ricostruito una valenza genericamente confessoria a simile comportamento²⁸. Che, dunque, in termini operativi, sarebbe meglio evitare.

La previsione di cui al comma 7 dell’art.12 introduce poi un vero e proprio contraddittorio tra Amministrazione e contribuente.

²⁵ Cassazione, Sez.trib., [sent. n.8344/01](#).

²⁶ CTR Torino, [sent. n.26/09](#); CTR Milano, [sent. n.12/08](#); CTP Catania, [sent. n.238 del 4/5/2004](#). Sul punto VIOTTO, *op.cit.*, 585.

²⁷ I. Susanna, *op.cit.*, 662.

²⁸ Cassazione, sent. n.1481/99; sent. n.3694/01. Si veda anche, Cassazione, [sent. n.1286/04](#).

La norma dispone che:

“nel rispetto del principio di collaborazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori”

Il contribuente ha diritto a presentare osservazioni circa i rilievi svolti nel processo verbale che gli uffici finanziari hanno il dovere di prendere in esame e conseguentemente di motivare nel successivo avviso di accertamento²⁹.

Ed è previsto un termine minimo di 60 giorni per la successiva emanazione dell'avviso di accertamento. L'avviso di accertamento, prevede l'ultimo periodo della norma, *“non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”*.

Tale ultima disposizione non prevede espressamente la nullità dell'avviso di accertamento emanato in violazione di tale regola e quindi prima dei 60 giorni. Nella giurisprudenza di merito si sono così formati due orientamenti.

- Il primo, che ha ritenuto comunque legittimo l'avviso emanato prima del decorso del termine, anche in mancanza di ragioni motivate di particolare urgenza.³⁰
- Il secondo, prevalente nella giurisprudenza più recente, che ne ha affermato la illegittimità.³¹

Data la incertezza interpretativa, la Commissione tributaria regionale della Campania ha sollevato la questione di legittimità costituzionale, che la Corte Costituzionale ha esaminato con la ordinanza n.244 del 24/7/2009.

La Corte ha concluso per la manifesta inammissibilità della questione, ritenendo però che la Commissione tributaria avrebbe dovuto esaminare la possibilità di affermare in via interpretativa, pur in assenza di espressa previsione in questo senso, la nullità dell'avviso di accertamento.

Simile soluzione è di fatto “suggerita” dalla Corte Costituzionale, secondo cui la nullità (nei casi di mancato rispetto del termine, in assenza di ragioni di urgenza) potrebbe derivare dalle stesse regole del procedimento tributario ed amministrativo, essendo in questo caso individuabile un vizio di motivazione dell'atto impositivo che, come tale, è sempre sanzionato con la nullità (art.21-*septies*, L. n.241/90; artt.42, co.2 e 3, DPR n.600/73; art.56, co.5, DPR n.633/72).

In modo coerente con quanto rilevato dal Giudice costituzionale, è intervenuta da ultima la Corte di Cassazione con la statuizione secondo cui “il mancato rispetto del termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla Legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito”³².

La necessità che sia instaurato il contraddittorio, delineato dal co.7 dell'art.12, comporta inoltre che le ragioni che spingono l'Ufficio ad emettere l'avviso di accertamento prima del decorso dei 60 giorni siano realmente eccezionali oltre che specificamente motivate, nello stesso avviso.

L'urgenza ricorre, secondo l'Amministrazione Finanziaria, quando vi siano pericoli di compromettere la riscossione del credito erariale o quando si sia in presenza di reati tributari³³, mentre non si è in presenza di una ipotesi ammissibile ai sensi del citato co.7 quando semplicemente stia scadendo il termine per l'accertamento³⁴.

²⁹ CTP Milano, [sent. n.233/09](#); CTP Ragusa, [sent. n.426/02](#).

³⁰ CTP Ravenna, [sent. n.120/08](#); CTR Roma, [sent. n.181/06](#); CTP Udine, [sent. n.75/06](#).

³¹ CTR Roma, [sent. n.197/07](#); CTR Bari, sent n.112/08; CTR Roma, [sent. n.198/08](#); CTR Trieste, [sent. n.9/08](#); CTP Trento, [sent. n.7 del 7/2/2011](#).

³² Cassazione, Sez.Trib., [sent. n.6088 del 15/3/2011](#).

³³ Agenzia Entrate, nota n.09/142734.

³⁴ CTP Brescia, [sent. n.12/02](#); CTP Treviso, sent. n.7/05; CTP Genova, sent. n.15/06.