

Nella categoria dei principi giuridici basilari è insita, come si desume inoltre dal secondo comma dell'articolo 12 delle preleggi, la funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto.

Qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi norma tributaria (che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212 del 2000), deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi dello Statuto dei diritti del contribuente, la cui legislazione tributaria, anche antecedente, deve essere adeguata anche al di là delle modificazioni, relativamente modeste, introdotte nella normativa previgente con il decreto legislativo 26 gennaio 2001, in applicazione di una delega contenuta nell'articolo 16 della stessa legge, n. 212 del 2000.

Questa prescrizione non è diretta soltanto al futuro legislatore tributario, ma si riflette come criterio interpretativo sull'esercizio della stessa attività applicativa dell'interprete, che è chiamato ad applicare quei principi anche con riferimento a leggi tributarie che non siano state oggetto di correzione, vale a dire virtualmente su tutte le altre norme dell'ordinamento tributario.

Il problema è che il legislatore tenga presente sempre il costo beneficio per il contribuente, sul quale deve essere regolata la capacità contributiva nelle regole dello Statuto dei diritti del contribuente nel contesto del prelievo tributario. Da ciò discende che la legalità e l'equità orizzontale sono i presupposti di tutela del Garante del contribuente che vigila e controlla il rispetto delle norme statutarie, che sono superiori e primarie alle norme tributarie.

Da tutto ciò proviene che le affermazioni sia della giurisprudenza che della dottrina, hanno fatto una meritoria opera di chiarificazione, facendo prevalere le regole dello Statuto dei diritti del contribuente soprattutto nei casi dubbi.

Sulla stessa lunghezza d'onda anche lo scrivente e Gaspare Falsitta, sono dell'avviso che lo Statuto "è ispirato a criteri di modernità e civiltà giuridica". Certo, in prima istanza si può intuire una certa difficoltà a sentir parlare di una norma ordinaria posta su un gradino più in alto delle altre disposizioni collocate nella stessa categoria della gerarchia delle fonti. E non lo nascondono il Marongiu ed il Falsitta: "Le perplessità dal punto di vista tecnico giuridico si superano però tenendo conto che il legislatore, nel formulare le regole dello Statuto, ha precisato che si tratta di disposizioni che interpretano la norma costituzionale in ambito tributario, perciò hanno quasi la stessa forza delle regole costituzionali". Tuttavia, la irretroattività delle disposizioni tributarie non rappresenta solo una indicazione di massima

“ma con essa — secondo la dottrina — il legislatore ha inteso dare attuazione alla previsione costituzionale della capacità contributiva, che non può essere violato”.¹²

Anche per Mario Cicala e Francesco Ruggiero, Consiglieri della Sezione tributaria della Suprema Corte di Cassazione, le sentenze del giudice di legittimità “rappresentano un importante filone interpretativo dello Statuto dei diritti del contribuente. Da ciò provengono le numerose considerazioni delle pronunce della Suprema Corte che richiamano il valore, in qualche modo privilegiato, dello Statuto. In genere quando c’è un richiamo alla legge n. 212 del 2000, è per un esplicito riconoscimento dello stato di preminenza delle norme statutarie sulle norme tributarie”.

B) Non sempre però, le sentenze della stessa Suprema Corte prendono la piega che ci si aspetterebbe da una applicazione coerente delle disposizioni statutarie. A fronte di decisioni che tendono ad affermare la decadenza dell’azione dell’Amministrazione finanziaria in caso di mancata notifica al contribuente, ce ne sono altre che, invece, riconoscono il valore interattivo della prescrizione anche per atti interni all’Amministrazione. “Non bisogna dimenticare che si tratta di un orientamento — così commentano Cicala, D’Ayala Valva e Magnani Corrado — che richiede ancora di trovare piena attuazione all’interno della giurisprudenza della Suprema Corte e, accanto al quale, sussistono filoni interpretativi più tradizionali”, non accolti dalla dottrina specialistica e costituzionale”.

Più sfumata è la posizione di Gianni De Bellis, Claudio Sacchetto, Glendi, Marongiu. Fantozzi, Gallo Franco e Giardina, e quella dell’esponente e dell’Avvocatura dello Stato, i quali sostengono che: “Il principio di affidamento è sicuramente fondamentale, ma occorre ricordare che non può essere un onere in capo al solo legislatore. La stessa Suprema Corte non può cambiare con effetto retroattivo la propria giurisprudenza spiazzando a volte prassi interpretative da sempre consolidate”. Anche sulla questione della particolare rilevanza delle disposizioni dello Statuto, il Magnani, il De Bellis e il Sacchetto esprimono qualche dubbio: “Se si dovessero modificare le regole della legge n. 212 del 2000, si potrebbe accogliere totalmente il principio della retroattività. In questo contesto, tutti, dottrina e giurisprudenza, sono d’accordo nel riconoscere la “preminenza” dello Statuto sulle altre norme tributarie? In effetti, per l’esponente, la preminenza è della sola Costituzione, e in caso di contrasto tra norme, occorre fare ricorso alla Suprema Corte, senza poter procedere alla diretta disapplicazione quando però la norma statutaria è dubbia”.

¹² CIAVARELLA D., *La capacità contributiva nella teoria e nell’esperienza costituzionale*, ed. Bulzoni, Roma 1971.

Nel contesto della irretroattività e della buona fede vi è l'autorevolezza dello Statuto dei diritti del contribuente con il quale si impone la superiorità delle norme contenute sempre superiori a tutte le altre norme tributarie (art. 3 e 10 della legge n. 212/2000).

Il principio di irretroattività delle norme tributarie introdotte dallo Statuto opera limitatamente sui profili sostanziali del rapporto tributario e agli obblighi, anche formali, dalla cui violazione possano conseguire effetti negativi per il contribuente. Quindi, una normativa in materia di procedure di accertamento può trovare applicazione anche rispetto a rapporti sostanziali anteriori all'entrata in vigore delle norme statutarie (Sentenze della Corte di Cassazione nn. 11274/01, 8415/02).

C) Lo Statuto dei diritti del contribuente acquista sempre maggiori contenuti concreti e le sue norme si pongono ora come necessaria chiave interpretativa dell'intero sistema dei rapporti tributari.

La sentenza 7080/04 della Suprema Corte, nell'elaborare l'inquadramento dogmatico delle norme statutarie e nel trarne sul piano applicativo i conseguenti corollari, segna in modo probabilmente irreversibile quel percorso giurisprudenziale che riconosce rilievo precettivo e sostanziale ai principi enunciati nello Statuto, a fronte di sempre più isolate posizioni che ne limitano la portata quali semplici manifestazioni di indirizzo, prive di immediato riflesso rispetto ai singoli rapporti tributari.

Nell'affermare la sostanziale superiorità delle norme statutarie rispetto alle altre in materia tributaria, la Suprema Corte, sviluppando argomenti già in precedenza individuati (si veda a proposito la sentenza della Suprema Corte n. 17576/02), ha ribadito il valore vincolante dei principi affermati dalla legge n. 212 del 2000 e ciò, tanto per l'interprete quanto per il futuro legislatore tributario.

Le conseguenze che discendono da una simile impostazione sono immediate e generali.

Qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dallo Statuto, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari, la cui legislazione tributaria — pur se antecedente — deve essere adeguata.

Di questo paradigma interpretativo, la sentenza n. 7080/04 della Suprema Corte, offre direttamente due semplificazioni concrete, facendo riferimento più precisamente:

1. al principio di irretroattività delle disposizioni tributarie sancito dall'articolo 3 della legge 212/00, configurato quale criterio ermeneutico generale da applicare anche alla normativa preesistente ed alle fattispecie anteriori;

2. al principio di correttezza e buona fede nei rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente, parimenti assunto a criterio generale che deve guidare l'interpretazione delle norme tributarie ed essere osservato dallo stesso legislatore.

D) Il Garante del contribuente, quale organo dello Statuto dei diritti del contribuente nella specificazione della Corte Costituzionale è posto alla tutela del contribuente ed alla vigilanza e controllo delle Agenzie fiscali dell'Amministrazione finanziaria, degli Organi fiscali regionali, provinciali, comunali ed altri Enti cosiddetti impositori.

Assodato quanto è stato analizzato prima, è necessario ritenere che nella gerarchia delle fonti, la giurisprudenza e la dottrina costituzionalista ritengono che le norme dello Statuto dei diritti del contribuente, (così come è stata concepita la legge n. 212/2000) trovansi correlate alle norme costituzionali.

Da ciò discende che le norme tributarie sono subordinate alle norme statutarie. A tale proposito la Suprema Corte (con sentenza n. 7080/04) ha stabilito che è pur sempre il giudizio su una vicenda, che chiede di valutare adeguatamente le norme tributarie secondo lo Statuto dei diritti del contribuente.

L'efficacia dello Statuto dei diritti del contribuente è sempre applicato dal Giudice tributario in sede decidente, qualora l'ente impositore non abbia accolto la richiesta del contribuente leso di revoca od annullamento dell'atto di accertamento o di altri atti di cui il Garante ha riconosciuto la illegittimità.

Nell'imposizione dei consumi tramite accisa sono assoggettati al tributo i prodotti al momento della fabbricazione o dell'importazione, ma l'accisa è esigibile al momento dell'immissione in consumo. Ciò vuol dire che tutte le condizioni dell'imposizione debbono sussistere al momento della fabbricazione.

La Suprema Corte ha parlato di "fattispecie a formazione successiva", che per il dettato statutario sarebbe una fattispecie condizionata, perché l'immissione al consumo non integra il fatto tassabile, ma produce solo l'esigibilità dell'imposta. Il presupposto o fatto genetico è dato dalla produzione, come del resto riconosce la Suprema Corte, sicché un inasprimento dell'imposizione dato dalla soppressione di un beneficio introdotto prima della immissione al consumo ha potuto essere configurato come imposizione retroattiva ponendo il problema della sua legittimità costituzionale. La questione poteva essere risolta mediante l'interpretazione della norma abrogativa del beneficio che, nella pretesa dell'Amministrazione finanziaria, si basa, secondo la Suprema Corte, su una petizione di principio, "sull'allegata affermazione di una abrogazione implicita che si sarebbe dovuta dimostrare" e che non è stata dimostrata.

Mancando tale prova, la questione poteva essere risolta nel senso della mancata abrogazione del beneficio ad avviso di D'Ayala Valva, di Claudio Sacchetto e di Gianni Marongiu.

Ma la Suprema Corte ha voluto allargare il discorso, impostandolo su ampie basi sistematiche circa la situazione di dubbio della norma ritenuta retroattiva dall'Amministrazione finanziaria erariale, regionale, Enti locali ed Enti impositivi in genere.

E qui la Suprema Corte ha trovata la strada spianata nella interpretazione adeguatrice, secondo la quale “è dovere dell'interprete di seguire, nel dubbio, il significato e la portata delle disposizioni conformi a Costituzione”.

Con riguardo alla vicenda in analisi, la Suprema Corte ha correttamente affermato che “ogni qualvolta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività e una che la escluda, dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione”.

E) I principi costituzionali invocati sono due:

- a) quello di affidamento e della buona fede; e qui la tesi trova conforto nella giurisprudenza costituzionale (decisioni della Corte costituzionale nn. 211/1997, 416/1999, 525/2000) e nella giurisprudenza della Corte di giustizia europea (sentenza n. 255/2000);
- b) quello del divieto della retroattività tributaria che troverebbe fondamento nello Statuto dei diritti del contribuente (art. 3).

Questa comunque è la parte che ha suscitato maggiori consensi e che, meritando la massima attenzione, abbisogna ancora di farsi strada fino a che non trovi una conferma definitiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale.

Il primo problema, è quello costituzionalmente più solido: l'abrogazione retroattiva di un regime agevolativo, viola l'articolo 3 della Costituzione perchè contrario all'affidamento e alla buona fede, principi non espressi nella Costituzione, ma che danno sostanza nella fattispecie al limite della ragionevolezza, che la Corte costituzionale ha invocato nella sua giurisprudenza.

Quanto al divieto della retroattività tributaria stabilito dall'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, il ragionamento della Suprema Corte diventa più complesso e audace. Difatti, come dice la stessa Suprema Corte, i principi dello Statuto sono costituzionalmente rilevanti in quanto principi costituzionali preesistenti allo Statuto stesso. Ma non viene indicato quali principi della Costituzione vietino espressamente la retroattività.

Correttamente la Suprema Corte precisa che nell'ambito delle disposizioni statutarie bisogna distinguere quelle che “sono espressioni di principi già immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario e quelle che, pur dettate in attuazione delle norme costituzionali richiamate, presentano invece un contenuto totalmente o parzialmente innovativo”. La Corte chiarisce questa affermazione con una argomentazione di rilievo costituzionale quando afferma che “i criteri generali introdotti dallo Statuto, e attraverso di esso i valori costituzionali in senso ampio, sono stati interpretati direttamente dallo stesso legislatore”.

Da ciò proviene una sorta di interpretazione estensiva della Costituzione operata con lo Statuto.

È sufficiente questa tesi per superare l'obiezione di carattere formale circa la gerarchia delle fonti e circa la riserva di chi ricorda che, alla fine dei conti, lo Statuto dei diritti del contribuente è pur sempre una legge ordinaria?

Non è affatto escluso che la Suprema Corte, di fronte a un'altra vicenda, cambi orientamento. E allora forse una pronuncia conforme della Corte costituzionale circa la nozione di “principi costituzionali in senso ampio” potrebbe dare maggiore conforto a una tesi coraggiosa, ma in parte per alcuni discutibile. Sono infine, le sentenze coraggiose che correggono spesso vuoti legislativi, al cui grado di legittimità il Legislatore dovrebbe rispondere con una previsione legislativa di interpretazione tecnica tesa a correggere errori che impediscono l'attuazione dei fini politici sulla tutela del Garante con decisioni definitive nelle controversie fra Fisco e contribuenti.

F) I presupposti logici della cooperazione internazionale delle norme statutarie, stabiliti con legge ordinaria, nell'interpretazione della giurisprudenza sulla connessione attuativa dei principi costituzionali (artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.).

Lo Statuto traduce in atto la volontà del costituente mediante la legge n. 212/2000, la quale costituisce l'interpretazione autentica del Legislatore.

Per queste ragioni, la Suprema Corte sostiene che il giudice, in sede di interpretazione e applicazione delle leggi tributarie, deve fare riferimento allo Statuto dei diritti del contribuente e risolvere eventuali dubbi ermeneutici nel senso conforme ad esso. Le disposizioni dello Statuto sono state emanate in attuazione degli articoli 3, 23, 53, 97 della Costituzione e costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario.

La recente sentenza n. 3407/2005 della Suprema Corte di Cassazione, ha così confermato l'indirizzo avviato con la precedente decisione n. 7080/2004, nella quale aveva affermato che “i criteri generali introdotti dallo Statuto, e attraverso di esso, i valori costituzionali in senso ampio, sono stati interpretati direttamente dallo stesso legislatore”.

Da ciò discende una sorta di interpretazione estensiva della Costituzione operata con lo Statuto.

Le perplessità di carattere formale circa la gerarchia delle fonti, si attenuano di fronte ad un indirizzo che si consolida, anche se la Corte Costituzionale dovrebbe soltanto affermare la nozione di “principi costituzionali in senso ampio” non enunciati direttamente dalla Carta costituzionale, ma formulati in una legge ordinaria, però, a parere di chi scrive, di rango costituzionale.

Di fronte a una giurisprudenza di merito che è restia a ricorrere all’interpretazione adeguatrice, anche di fronte a norme della Costituzione, bisogna apprezzare questa giurisprudenza della Suprema Corte, sperando che si consolidi definitivamente, ma che, soprattutto, trovi l’avallo della Corte Costituzionale.

I principi dello Statuto che la Suprema Corte ha valorizzato, sono quelli della collaborazione fra contribuente e Amministrazione finanziaria secondo buona fede (articoli 5, 6, 10, 12).

Da tali principi la Suprema Corte ha dedotto che l’istanza di rimborso presentata all’ufficio fiscale incompetente, non incorre in decadenza “essendo pienamente configurabile l’obbligo dell’ufficio destinatario di una istanza di rimborso che si ritenga incompetente di trasmettere l’atto all’organo competente – informandone il contribuente – o quanto meno di comunicare all’istante quale sia l’ufficio cui indirizzare la domanda”.

Va privilegiata la volontà del contribuente. La conclusione pratica è che, in tema di rimborso delle imposte sui redditi, disciplinato dall’articolo 38 del D.P.R. 602/1972, “la presentazione della relativa istanza ad organo competente, in sede funzionale oppure territorialmente, pur ostando alla formazione di un provvedimento di diniego, anche nella forma del silenzio-rifiuto, rende inammissibile il ricorso al giudice tributario per difetto di provvedimento impugnabile. Tuttavia, alla luce dei principi di cooperazione, collaborazione e buona fede, ai sensi dell’art. 10, della legge 27 luglio 2000, n. 212, che devono improntare i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, il rapporto stesso, costituisce atto idoneo ad impedire la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso prevista dall’art. 38 citato, anche anteriormente alla data di entrata in vigore di detta legge, purchè, ovviamente, l’istanza sia rivolta ad un ufficio dell’Amministrazione finanziaria”.

Da ciò discende che la sentenza è esatta in sede interpretativa, tanto più che si poteva arrivare alla medesima conclusione per altra via. Il principio secondo il quale una domanda e un ricorso, proposti a ufficio incompetente, si considerano presentati quando l’atto sia pervenuto all’ufficio competente, si può considerare un principio generale del diritto tributario, anche se la sua formulazione è dispersa nelle leggi. La dottrina è concorde su

questa via interpretativa delle norme statutarie, per cui la data di decadenza dell'istanza del contribuente ha valore dalla presentazione presso l'ufficio fiscale incompetente.

Difatti la dichiarazione dei redditi (fino all'introduzione della dichiarazione telematica), presentata a ufficio fiscale incompetente, si considerava presentata il giorno in cui perveniva all'ufficio competente (articolo 12, D.P.R. 600/1973), contrariamente alle norme sullo Statuto del contribuente che riconosce la data del ricorso od istanza presentata ad un organo fiscale non competente e non territorialmente competente. Così il legislatore dello Statuto legittima la volontà del contribuente in sede di decadenza quando trattasi di errore sulla presentazione ad un organo fiscale non competente che ha l'obbligo di inviare l'istanza o ricorso a quello competente.

Infine esistono nell'ordinamento tributario norme di carattere generale, come quella citata, che sono formulate all'interno di singole imposte. La ratio che è alla base della disciplina in tema di dichiarazione appare comune all'ipotesi di una istanza di rimborso presentata a ufficio incompetente.

Se così non fosse, si avrebbe disparità di trattamento rispetto alla medesima fattispecie, quale la presentazione dell'atto a organo fiscale incompetente. A tale proposito la Corte costituzionale ha statuito che neppure la diversità delle singole imposte giustifica la disparità di trattamento rispetto alle medesime fattispecie.

Più in generale, l'articolo 5 della legge n. 249/1968, stabilisce che "le istanze o i ricorsi rivolti nel termine previsto dalla legge, a organi diversi da quello competente, ma appartenenti alla medesima Amministrazione centrale, non sono soggetti a dichiarazione di irricevibilità per scadenza di termine. Tali istanze e ricorsi sono trasmessi d'ufficio all'organo competente".

È rilevante che tale principio, formulato in sedi diverse e non in una legge generale sulla applicazione delle imposte ha trovato resistenza nella giurisprudenza della Suprema Corte, con argomentazioni forzatamente letterali, sorrette forse da un ricorrente "favor fisci" (sentenza della Suprema Corte n. 6258/2004). Contrariamente la Suprema Corte a SS.UU. con Sentenza n. 1052 depositata il 18 gennaio 2007 ha statuito che: *"Questa decisa ed innovativa apertura di sistema manifestata dalla Corte è stata ora confermata, con specifico riferimento al litisconsorzio necessario nel contenzioso tributario, nella Sentenza n. 1052/2007, che ha ricostruito in termini evolutivi la specificità del processo tributario e la sua funzionalità rispetto al conseguimento di quanto previsto dalla Carta Costituzionale e dallo Statuto dei diritti del contribuente"*.

G) Ma la sua applicazione al caso deciso dalla Suprema Corte non sarebbe stata meno persuasiva, anche se meno creativa, sicchè, mentre è apprezzabile il tentativo della Suprema Corte di valorizzare lo Statuto del contribuente, non meno apprezzabile sarebbe, per alcuni studiosi come Gianni Marongiu, Enrico De Mita, Corrado Magnani e chi scrive, la ricerca di principi generali del diritto tributario alla luce della Costituzione che detta i principi fondamentali all'ordinamento tributario, ciò non toglie che lo Statuto dei diritti del contribuente è stato legiferato per tradurre in atto i principi della Costituzione come guida dell'ordinamento tributario in sede di capacità contributiva (art. 53 Cost.), nelle tre fattispecie della capacità contributiva assoluta, capacità contributiva correlata, capacità contributiva relativa e capacità contributiva in *latu senso* e per fini sociali.

Come è stato già evidenziato, la Corte in materia di irretroattività è stata costante nelle sue affermazioni, sostenendo che le leggi finanziarie devono essere applicate solo dal momento della loro emissione. E ciò si evince anche dall'abrogazione dell'art. 20 della legge n. 4 del 1929, stabilendo il Legislatore che le leggi tributarie devono disporre solo per l'avvenire.

Da ciò discende che le disposizioni dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, sulla tutela del legittimo affidamento, detta i principi del rapporto fra Fisco e contribuente determinando principi generali di rango costituzionale già immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario, risulta così applicabile pure ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua emanazione. Come precisato dalla Suprema Corte, la situazione di affidamento può trovare tutela quando sia caratterizzata da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria in senso favorevole al contribuente, dalla buona fede di questo rilevabile dalla sua condotta purché connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante a suo carico e dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei presupposti sopra rilevati (sentenza Suprema Corte di Cassazione n. 17576/02).

La tutela del legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria assume del resto una portata generale, ritenendo solo meramente esemplificativa l'elencazione di situazioni contenuta nel secondo comma dell'articolo 10. Ciò comporta che deve sempre essere privilegiata un'interpretazione delle norme tributarie anche se preesistenti e anche se da applicare a fattispecie verificatesi anteriormente.

Però è sempre conforme ai principi di correttezza e buona fede che debbono essere osservati reciprocamente da entrambe le parti nei rapporti fra Fisco e contribuenti (sentenze della Suprema Corte n. 14782/01, 760/01, 17576/02)

Da tutto ciò si evince che le norme dello Statuto dei diritti del contribuente sono norme primarie e superiori ad una qualunque norma dell'ordinamento tributario, perché pur essendo la legge n. 212/2000 una legge ordinaria, ha in sé l'attuazione di norme costituzionali. Esso, nella gerarchia delle fonti vive ed opera nell'ambito delle traduzioni in atto di norme costituzionali (artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.). Il Garante del contribuente nello svolgere la sua attività di vigilanza e controllo sugli organi fiscali, con la tutela del contribuente in sede di atti ritenuti illegittimi, irregolari, scorretti, anomali o irragionevoli, si attiene alle norme statutarie, che sono come si è detto nella gerarchia delle fonti primarie, superiori e di rango costituzionale di fronte a tutte le norme tributarie.

H) L'articolo 7 dello Statuto non fa che rafforzare la tutela del contribuente perché senza quella motivazione dell'atto di qualunque tipo, compreso quello di accertamento tributario, emesso dall'Amministrazione finanziaria erariale, regionale e degli Enti locali nell'ambito degli articoli 3, 23 e 25 della legge n. 241 del 1990, modificata in parte dalla legge n. 350 del 2000, porta il Garante del contribuente alla proposta di revoca od annullamento dell'atto illegittimo emesso da un ufficio finanziario competente e su richiesta del contribuente o soggetto che si sente leso. Per la Suprema Corte, che accoglie le critiche della dottrina, il giudice deve sentenziare la nullità dell'atto tributario di accertamento, se vi è carenza di motivazione, tenendo sempre presente le proposte del Garante che è stato interessato dal contribuente.

Per queste ragioni, l'efficacia retroattiva era ed è stata negata anche rispetto a talune disposizioni di natura procedimentale contenute nella legge n. 212 del 2000, in particolare quelle in materia di interpello, richiesta di informazione o documenti al contribuente poste dall'articolo 6, escludendosi che simili previsioni statutarie potessero trovare applicazione con riferimento all'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria relativa a periodi di imposta anteriori (sentenze della Suprema Corte n. 12462/01, 16097/00 ed a SS.UU. n. 1052 del 16.11.2006).

In questo contesto, l'interpello è norma di tutela del contribuente, il quale ha il potere di interpretare la norma tributaria che lo riguarda, confrontandosi con le Agenzie fiscali dell'Amministrazione finanziaria, la cui mancata risposta entro 120 giorni, alle istanze dei contribuenti, implica, ex lege, l'automatico accoglimento delle rispettive istanze. Per alcuni l'accoglimento è inteso come silenzio assenso. Trattasi questa di norma innovativa, prevista per la prima volta dallo Statuto dei diritti del contribuente (art. 11).

Posto ciò, per le verifiche tributarie è stata ritenuta irretroattiva anche la disciplina in tema di garanzie per il contribuente in occasione di verifiche fiscali contenuta nell'articolo 12 (sentenza Suprema Corte n. 17576/02).

Sull'applicazione di una norma più favorevole nel caso di fattispecie a formazione successiva, e di decisione sul regime impositivo da applicare in periodi diversi, secondo la sentenza della Suprema Corte n. 7080/2004, non contrastano le direttive comunitarie nn. 84/92 e 83/93. In questo contesto le norme statutarie sono state accolte dalla Direttiva Comunitaria come norme di rango costituzionale.

Tuttavia, per l'ultimo comma dell'art. 12, della legge n. 212/2000, se l'organo fiscale verificatore non risponde entro 30 giorni alle osservazioni del contribuente, fatte nei 60gg. dalla notifica del p.v. di constatazione, il Garante ed il Giudice tributario, su ricorso del contribuente, non possono che dichiarare la nullità degli atti derivati.

Posto ciò, la Suprema Corte a SS.UU. n. 1052 depositata il 18 gennaio 2007, ha osservato che l'obiettivo della giusta imposizione è un obiettivo di sistema al raggiungimento del quale è funzionale tanto il dovere di trasparenza dell'azione impositiva nel quadro di un rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria ispirato al principio di collaborazione e buona fede, quanto la dinamica processual-tributaria tesa a verificare (e, nel caso, a ripristinare) la coerenza dell'esperienza concreta alle regole fondamentali espresse, al livello più alto, dalla Costituzione, da un lato, e dallo Statuto del contribuente, dall'altro.

I) Infine, per la Suprema Corte di Cassazione, la dottrina e la Corte Costituzionale, quanto più poteri definiti si conferiscono con legge al Garante del contribuente, tanto più le funzioni formative del Garante del contribuente nel suo contatto con le varie categorie di contribuenti fanno acquistare coscienza e si rendono conto come tutti devono contribuire alle spese pubbliche in ragione delle proprie capacità contributive.

Così quanto più si forma il contribuente sulla legalità ed equità orizzontale, tanto più si riduce l'evasione fiscale e la pressione tributaria.

In questo contesto condiviso dalla giurisprudenza di legittimità, Corte Costituzionale e Suprema Corte di Cassazione, è necessario che le decisioni del Garante del contribuente su lamentele ed esposti del contribuente, che chiede autotutela e legalità degli atti emessi da Enti impositori, nel contesto della vigilanza e del controllo secondo le regole previste dagli artt. 5, 12, e 13 della legge n. 212/2000, quanto più diventano decisioni definitive ed appellabili innanzi agli organi di giustizia tributaria secondo il contenuto dell'art. 12 della legge n. 448/01, tanto più il contribuente acquisisce tutela legale e serenità.

Per ogni organo di giustizia, e fra questi il Garante del contribuente, solo le decisioni definite nella legalità (e non proposte che spingono alla difesa illegittima di chi ha operato male) fanno vincere la giustizia e non l'arbitrio.

Tutti questi concetti trovansi nei vari decisi della Suprema Corte e nelle considerazioni teoriche degli studiosi di diritto costituzionale e di diritto finanziario, i quali ritengono che le norme tributarie portano e traducono nel concreto i principi costituzionali a tutela della legalità e dell'equità nella ricerca del reddito da tassare in relazione alla propria capacità contributiva (assoluta, relativa, correlata, in *latu senso*, etc.)¹³ in modo tale che viva un rapporto di fiducia fra contribuente ed organo impositore che fornisce i vari servizi generali e speciali alla collettività.

Così, quanto più chiare sono le norme statutarie ed i poteri definiti dalla legge al Garante quale soggetto terzo, tanto più si può attuare la giustizia tributaria nella legalità.

Infine, le attività previste dall'art. 13 bis delle norme statutarie, devono servire al Governo e Parlamento allo svolgimento delle politiche fiscali, perché il Garante fornisce loro dati e notizie sullo stato dei rapporti fra Fisco e contribuente con elementi di psicologia contributiva anche in sede di costo-beneficio per la collettività.

Per raggiungere il massimo del servizio del Garante, sia in sede di tutela del contribuente che, quale referente e consulente del Governo e Parlamento, necessitano risorse materiali ed umane chiare e non confuse.

Su queste interpretazioni delle norme statutarie della giurisprudenza di legittimità (costituzionale ed ordinaria) e della dottrina, il Governo ed il Parlamento dovrebbero immediatamente proporre ed approvare, mediante percorsi preferenziali, nuove previsioni legislative sulle funzioni del Garante del contribuente al servizio dei cittadini contribuenti e degli stessi Organi impositori dello Stato, Regioni, Province, Comuni ed altri Enti impositori.

Quanto più il Governo, Parlamento e Dottrina sentono ed accolgono il loro contributo tanto più correggono alcuni errori e perfezionano la norma al servizio della collettività.

6. *L'ipotesi di revisione legislativa per perfezionamento dell'attività del Garante del contribuente.*

È riconosciuto dalla dottrina e giurisprudenza che il legislatore è caduto in errore nel non aver compreso nell'art. 13 della legge n. 212/2000, che il Garante del contribuente, per svolgere le sue funzioni a tutela della legittimità giuridica dei diritti del contribuente, avrebbe dovuto essere per legge autorizzato ad esaminare i dati e le notizie raccolti dall'Anagrafe

¹³ CIAVARELLA D., *La capacità contributiva nella teoria ed esperienza costituzionale*, ed. Bulzoni. Roma 1971, pag. 187 e segg.

Tributaria del Ministero dell'Economia e Finanze e, nel contempo, essere ammesso alla ricerca mediante metodo telematico delle Massime della Suprema Corte di Cassazione in materia penale, civile, amministrativa e tributaria.

Per queste ragioni, si chiede agli Organi Istituzionali, acchè vogliano intervenire per la concessione di tali servizi al Garante del contribuente per attivare una ricerca attenta come soggetto terzo.

E ciò anche per la considerazione che il Garante, nella piena autonomia, non si limita alla tutela legittimistica del contribuente su richiesta di legalità del contribuente, ma svolge anche un controllo attento sulla preparazione del personale degli uffici finanziari addetti ai contribuenti e la vigilanza sulla legittimazione attiva della ricerca del reddito del contribuente da parte degli Organi fiscali.

Così, alla funzione di Organo di tutela, vigilanza e controllo (previsto dall'art. 13 dello statuto dei diritti del contribuente), si aggiunge che, con legge n. 289 del 2002, il Garante svolge la funzione di Organo referente al Governo ed al Parlamento, quale Organo a piena autonomia per cui non è discutibile la figura di Authority indipendente del Garante del contribuente a tutela generale degli Organi Istituzionali e della Pubblica Amministrazione.

In questo innesto legittimistico, da definire attraverso una previsione a chiarimenti, diventa grave il contenuto del 5° comma, dell'art. 13, della legge n. 212/2000, ove è previsto che un organo soggetto alla sua vigilanza e controllo, qual è l'Agenzia delle Entrate, deve fornire al Garante stesso risorse umane e materiali.

Affermava Carnelutti che l'arte del giudicare è al di fuori dell'arte di amministrare, perché le due funzioni sono autonome fra loro, per cui costituisce grave errore legislativo la subordinazione economica ed umana del Garante ad un organo sottoposto al suo controllo e vigilanza.

In questa situazione giuridica, anche per il Foderaro la personalità interorganica del Garante non sarebbe più l'ufficio e non potrebbe identificarsi ed immedesimarsi con l'organo senza la sua piena autonomia.

Per questa ragione, sia per Arangio Ruiz che per il Ferrara ed il Foderaro, l'organo garante è un'istituzione di istituzioni ed agisce ed opera con piena autonomia nell'ambito della sfera di funzioni che gli è stata conferita con legge, fornendogli mezzi funzionali e strutturali da rinnovare autonomamente nella sua alta funzione.

Assodato che, nella maggioranza dei casi, l'alta professionalità dei direttori dell'Agenzia delle Entrate evita quasi sempre di ricorrere a mezzi di scarsa legalità a seconda delle circostanze per intimorire il Garante nella sua funzione, questo Garante per la Puglia quale Presidente anche dell'Organizzazione Nazionale dei Garanti del Contribuente, pur

stimando gli organi dell'Agenzia delle Entrate, vede necessario una correzione del metodo in modo che il Dipartimento delle Politiche Fiscali provveda direttamente a distribuire i mezzi finanziari, secondo l'ampiezza della Regione, e nel contempo, provveda ad istituire un corpo autonomo di impiegati e funzionari, addetti alla segreteria tecnica dei Garanti del contribuente, che avendo acquisito una certa preparazione professionale, abbiano una carriera propria e degli emolumenti propri ed aggiuntivi.

Questo Garante vede che gli addetti alla propria segreteria, non hanno retribuzioni aggiuntive per le attività che svolgono, in tempi diversi, compreso quello di segretario cancelliere improprio addetto agli atti deliberati o che compie il Garante. Se questi impiegati e funzionari avessero avuto un proprio ruolo alle dipendenze del Garante quale organo in piena autonomia, nel quadro di risorse dirette per gli Uffici regionali del Garante, egli avrebbe potuto riconoscergli un compenso aggiuntivo per tempo e specialità di preparazione.

Posto ciò, sollecita un inquadramento tecnico specifico di questi addetti alle segreterie del Garante ai direttori dell'Agenzia delle Entrate, in modo che su proposta del Garante possano meglio considerare la loro attività specialistica ai fini di un minimo di retribuzione aggiuntiva annuale o semestrale come premio di produzione, come avviene anche per gli impiegati in sede operativa, anche perché la loro attività specialistica fa onore alla stessa Agenzia delle Entrate.

Tanto detto, in questa sede, questo Garante con esperienza specifica di 43 anni di insegnamento universitario, in materia tributaria, può affermare che il personale del Corpo della Guardia di Finanza operante in questa Regione ha capacità di riflessione e di operatività anche in campi più estesi come il contrabbando ed il traffico degli stupefacenti. Infine fermo restando i compiti previsti dall'art. 1 della legge n. 189 del 23 aprile 1959, i militari del Corpo della Guardia di Finanza sulle funzioni di polizia economica e finanziaria, così come è previsto dall'art. 2 del D.Lgs. n. 68 del 19 marzo 2001, riscontrano la legittimazione delle operazioni di entrate tributarie e spese dei bilanci pubblici delle Regioni, Comuni, Province, Università, Camera di Commercio, Unione Europea ed Enti impositori *secundum legem*, mentre collaborano con il Garante del contribuente regionale, ai sensi dell'art. 3 della norma citata, sulla funzione di Autorità indipendente secondo le regole dell'art. 13, comma 2 e 13 bis, della legge n. 212/2000.

È necessario comunque rilevare che sulle attività svolte presso gli Enti locali, le Università ed altri Enti impositori, i militari del Corpo della Guardia di Finanza hanno tenuto un corretto comportamento, ponendo in evidenza una preparazione degna della propria funzione, tanto che in casi dubbi non hanno mancato di informare il Procuratore Regionale della Corte dei Conti e questo Garante.

E parimenti, sia per l'Agenzia delle Entrate che per l'Agenzia del Territorio e delle Dogane e anche del Demanio, questo Garante può affermare che operano con professionalità, oculatezza, riscontrando in sede di equità legale qualche errore che non può non commettere anche chi opera con intelligenza e senso del dovere. Per queste ragioni, il Garante della Regione Puglia è grato per il contributo di onestà e di riflessione dei dirigenti di tutte le Agenzie sottoposte al suo controllo, vigilanza, e osservazioni quale soggetto terzo, il quale, nel tutelare i diritti sacrosanti del contribuente, non può che legittimare l'attività di accertamento e verifica nella ricerca del reddito tassabile.

Da ciò discende che quanto più il funzionario e il militare della Guardia di Finanza è preparato ed ha coscienza nella sua funzione, tanto più nasce un rapporto tra contribuente e Fisco. Se dall'attività operativa di questi Organi fiscali si riduce l'evasione fiscale, aumentano le entrate tributarie e si riduce la pressione tributaria.

Da ciò discende che mentre è legale l'evasione legittima che conduce il contribuente nella scelta dei beni, acquistando quello meno colpito dall'imposta, l'evasione illegittima che spesso si immedesima con l'elusione è da combattere con la partecipazione del contribuente formato ed educato dal Garante, rendendolo consapevole che quanto più partecipa con la sua azione a combattere l'elusione e l'evasione, tanto più per lui si riduce la pressione tributaria.

In questo contesto l'evasione illegale è quella che deve essere combattuta comunque, perché anche se sono venuti meno i reati prodromici, con D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000, sono stati meglio articolati i reati di danno all'Erario che non possono che essere puniti severamente iniziando dal falso in bilancio, atti fraudolenti ed associazioni a delinquere etc....

In questa alta funzione è necessario che il contribuente venga educato acchè possa porsi al fianco degli organi di polizia economica finanziaria quali i militari del Corpo della Guardia di Finanza, funzionari ed impiegati delle Agenzie fiscali dell'Amministrazione finanziaria, oltre a quelli dell'Amministrazione Autonoma dei monopoli di Stato.

7. Le prospettazioni legitimistiche della revisione degli emolumenti per le attività multiple svolte dal Garante del contribuente.

L'art. 20 della legge 27 luglio 2000, n. 212, fissa una remunerazione globale di sei miliardi di lire per tutti gli Uffici del Garante del contribuente attraverso un circuito della spesa nel bilancio preventivo sull'accantonamento del Ministero della Pubblica Istruzione, che poi rimette, questa spesa pubblica annuale per l'attività dei Garanti del contribuente al Ministero dell'Economia e Finanze, che deve provvedere ad amministrarla, fornendo ai

Garanti così una remunerazione propria e spese per segreteria tecnica, quale personale ed altre risorse materiali, necessari alla sua funzione.

Se si tiene presente la norma costituzionale e quella regolamentare (veggasi legge n. 468 del 5 agosto 1978 e quella successiva dell'art. 2 della legge n. 362 del 23 agosto 1988) come previsione legislativa in sede di bilancio contenutistico annuale, si perviene ad un errore di impostazione legislativa che ha previsto una concatenazione fra spesa ordinaria di accantonamento del Ministero dell'Istruzione e quella del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Difatti, con questo tipo di circonvenzione il Garante ai fini della spesa, viene anche inquadrato nell'ambito delle funzioni formative ed educative che pur ha in sé, mentre svolge prevalentemente una funzione decidente ai fini del rispetto della legalità tra Organi fiscali e contribuente sino ad arrivare al punto di una proposta di annullamento o revoca totale o parziale per autotutela all'Agenzia fiscale operativa, competente per un atto amministrativo di accertamento tributario ritenuto illegittimo dal contribuente che si è rivolto al Garante, per averne tutela in sede di legittimità attiva. Se il Garante riscontra vizi di legittimità degli atti, propone la revoca o l'annullamento degli stessi, oltre alle altre attività previste dall'art. 13 della legge n. 212/2000, il cui comma 8 stabilisce che: "il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli Uffici delle Agenzie fiscali operative e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico", nei quali devono essere posti a disposizioni del contribuente da consultare in sede di controversie da definire bonariamente o informazioni.

Tuttavia, il legislatore va oltre, tanto che con gli artt. 9, 13 comma 11, della stessa norma, gli conferisce il potere di esprimere parere obbligatorio vincolante quando trattasi di Decreto del Ministro per la remissione in termini processuali, riconoscendo al contribuente richiedente la causa di forza maggiore.

Successivamente con l'art. 94, comma 8, della legge n. 289/2002, il legislatore gli ha conferito un'altra funzione che è quella di referente e consulente del Governo e Parlamento, statuendo che: "con relazione annuale il Garante deve fornire al Governo e Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra Fisco e contribuente nel campo della politica fiscale".

Da ciò si evince una doppia funzione, quella di primo giudice di legittimità, prevista dall'art. 13, comma 6, dello Statuto dei diritti del contribuente e quella di referente e consulente al Governo e Parlamento.

Con questa seconda funzione deve fornire al Governo e Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti fra Fisco e contribuente nel campo della politica fiscale, questa seconda attività serve a chi deve legiferare o governare un Paese.