

Il significato di “autonomia” che meglio si attaglia alla natura e alle funzioni del Garante è sicuramente quello di “indipendenza”, cioè di estraneità dello stesso a qualsiasi struttura gerarchica. Pertanto, il Garante, pur essendo stato istituito presso ogni Direzione regionale delle entrate, è sottratto nel suo operare da ogni vincolo gerarchico.

Tutto ciò comporta per il Garante di determinare con propria decisione il proprio comportamento, in totale indipendenza da altri organi pubblici, per il raggiungimento delle proprie finalità che sono quelle della tutela del contribuente nel rispetto delle leggi dello Stato e, quindi, anche della scelta dei mezzi di attuazione dei fini istituzionali a cui è deputato, tra cui la promozione della cultura sui diritti ed obblighi del contribuente a tutti i cittadini e, in particolare, l'aggiornamento professionale di funzionari e dipendenti delle autonomie locali nel quadro del federalismo fiscale, come attuato dalla riforma del Titolo V della Costituzione (ex artt. 114, 117 e 119).

Infatti, la conoscenza delle regole dettate dallo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/00) attraverso seminari, convegni, conferenze ed altro, oppure attraverso convenzioni con altri enti pubblici o privati (ivi comprese le Università per l'istituzione di Master), rappresenta il primo passo nella formazione di una nuova coscienza in campo fiscale non solo in sede di tutela sugli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria e ritenuti illegittimi dal contribuente, ma anche sui doveri di ciascuno nell'adempimento degli obblighi tributari in ragione della propria capacità contributiva, come sancito dall'art. 53 della Costituzione.

L'attribuzione al Garante con piena autonomia in sede di indipendenza nell'esercizio delle sue attività, è una potestà riconosciuta anche dalla Costituzione la quale, all'art. 5, dispone che la legislazione statale si adegui alle esigenze dell'autonomia degli organi pubblici per consentire loro l'adempimento al meglio dei propri compiti istituzionali, anche attraverso atti negoziali pubblici e privati.

Da ciò discende che il legislatore, riconoscendo al Garante del contribuente la piena autonomia, gli ha dato anche una personalità giuridica propria, distinta dallo Stato-Amministrazione, con una potestà regolamentare in sede oggettiva, che delinea i tratti più importanti per l'organizzazione ed il funzionamento di questo organo nell'esercizio dei poteri ad esso conferiti dalla legge.

contribuente: struttura, competenze e funzioni, in Rass. trib., n. 1, genn.-febb. 2004, pag. 45 e segg.; CIAVARELLA D., *Il Garante del contribuente e le controversie giurisdizionali: giustizia tributaria e giustizia amministrativa*, in Tribunali Amministrativi Regionali, n. 11, novembre 2004; CORSO G. e FARES G., *Il procedimento amministrativo dopo la legge 11 febbraio 2005, n. 15*, in la riforma del procedimento amministrativo rivista attualità e saggi, Roma 2005, pag. 675 e segg. Nella legislazione, le fonti sulla piena autonomia del Garante della concorrenza e del mercato si trovano nella legge 10 ottobre 1990, n. 287, al Titolo II, art. 10, integrato dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, artt. 4, 6, 10, 13, 14, 21 e segg.

In conclusione, quanto più è riconosciuta al Garante, dagli Organi istituzionali quali il Consiglio di Stato, la Suprema Corte di Cassazione e la Corte dei Conti¹¹, la piena autonomia funzionale e strutturale concessagli dal legislatore con l'art. 13, comma 2, della legge n. 212/00, tanto più si rafforza la tutela del contribuente in un sistema tributario il cui modello di tassazione è basato sull'autodeterminazione dei redditi *secundum legem* da sottoporre a tributi, alla cui vigilanza sono posti gli organi dell'Amministrazione finanziaria che, a volte, male interpretano i principi di legalità ed equità nell'ambito delle metodologie di indagine per una tassazione reale secondo capacità contributiva nel contesto di un atto di accertamento tributario definito secondo il contenuto dell'art. 81 della Costituzione.

Premesso il significato di piena autonomia che fornisce al Garante del contribuente indipendenza di operatività con propria personalità giuridica e titolarità d'azione, con codice fiscale e mezzi operativi propri, le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante del contribuente dagli Uffici delle Direzioni Regionali delle Entrate presso le quali lo stesso è stato istituito.

Posto ciò, con l'art. 13, comma 8, della stessa norma, il legislatore sancisce che il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli Uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico. Poiché per adempiere a tale importante servizio di accesso e di controllo presso tutti gli Uffici operativi situati nel territorio della Regione, è necessaria una movimentazione materiale del garante del contribuente il costo minimo del servizio sarebbe quello dell'automezzo con personale tecnico dell'Amministrazione finanziaria che eviterebbe l'uso di automezzi noleggiati a carico dell'Esercizio; al contrario, la Direzione compartimentale dell'Agenzia delle Entrate nega al Garante del contribuente le risorse materiali ed umane per eseguire il servizio previsto dall'art. 13, comma 8, sostenendo, erroneamente, che ha il solo obbligo di assicurare al Garante "la funzione di segreteria e tecnica". In questo modo ed in questa situazione, essa ostacola od intralcia l'adempimento del servizio a favore del contribuente oppure pone l'Amministrazione finanziaria ad un più elevato costo dovendo usare automezzi a noleggio. L'Amministrazione finanziaria giustifica questo rifiuto sia con

¹¹ Questi Organi a rilevanza costituzionale con funzione anche di pareri obbligatori e vincolanti al Capo dello Stato ed al Presidente del Consiglio dei Ministri (anche in materia di ricorso straordinario al Capo dello Stato) a fianco ad una attività giurisdizionale, sono ritenuti da studiosi del diritto ed operatori del diritto, per preparazione ed azione, i più legittimisti del mondo. Posto ciò, non mancano alcuni magistrati togati dei TAR, delle Procure e dei Tribunali che spesso rispondono ad esigenze politiche o personali al posto della legge. La fortuna è che questi inosservanti sono pochi, per cui la rimozione dall'incarico ed il trasferimento di sede sarebbe necessaria per il buon andamento dell'azione amministrativa. In questo contesto visibile cittadini ed operatori onesti hanno visto con favore la riforma della giustizia ove è stato riaffermato anche il rapporto gerarchico del Procuratore della Repubblica con poteri di rimozione da incarico anche in sede di prime indagini penali. Ovviamente quanto più il magistrato si tiene lontano dalla politica nella sua funzione, tanto più la giustizia servirà meglio il cittadino contribuente e le istituzioni che rappresenta a norma della legge.

una giurisprudenza negativa inesistente e sia con la legge finanziaria dell'anno 2005 che intenderebbe, a suo dire, ridurre le spese per un servizio necessario quale è il controllo agli Uffici operativi nel territorio regionale necessario per il contribuente mentre non ridurrebbe i premi di produttività erronei su accertamenti non definiti, secondo il contenuto dell'art. 81 della Costituzione.

Infine, se il legislatore gli ha conferito l'alta funzione di referente al Governo ed al Parlamento, dovendo fornire loro dati e notizie sullo stato dei rapporti fra Fisco e contribuente nel campo della politica fiscale, ciò vuol dire che l'Amministrazione finanziaria, nella sua piena autonomia, deve fornirgli le risorse umane e materiali senza indugi, altrimenti viola ed intralcia l'attività di servizio conferitagli dalla legge.

6. Le norme dello Statuto dei diritti del contribuente sono di rango costituzionale superiore sia per la dottrina che per la giurisprudenza

A) La Suprema Corte di Cassazione (veggasi Sentenza n. 7080/04) ha stabilito che le norme sullo Statuto dei diritti del contribuente si pongono in posizione privilegiata nella gerarchia delle fonti che disciplinano la materia tributaria perché dettano un principio generale dell'ordinamento tributario avendo come presupposto l'attuazione dei principi fondamentali della Costituzione (artt. 3, 23, 53 e 97, primo comma).

Difatti, per la Suprema Corte, che ha accolto la tesi della dottrina, lo Statuto dei diritti del contribuente ha uno status di rango superiore. In questo contesto, ha posto in rilievo la sostanziale superiorità delle norme statutarie rispetto alle altre norme o disposizioni vigenti in materia tributaria nella correlazione con la legge n. 212/2000.

Dalla stessa sentenza, si evince la forza vincolante che lo Statuto dei diritti del contribuente riveste, oltrechè sull'operato del legislatore, anche sull'attività dell'interprete, per cui qualunque dubbio interpretativo delle norme tributarie deve essere risolto dal giudice in via primaria, e poi dall'interprete nel senso più aderente ai "principi" dello Statuto, che traduce in atto i principi della Costituzione.

Posto anche la valenza politica al ruolo chiave della legge n. 212/2000, con la quale vengono dettati dal legislatore i principi di attuazione dell'ordinamento tributario, i predetti principi dispongono e rappresentano un vincolo non solo per il futuro legislatore ma anche per il giudice tributario (Commissioni tributarie regionali e provinciali, e Sezione tributaria della Suprema Corte di Cassazione).

Nella stessa sentenza n. 7080/04, è richiamata la linea di principio di base delle norme statutarie mediante due rilievi posti in essere ed in risalto da una precedente pronuncia della Suprema Corte (n. 17576/02), che riteneva le norme statutarie di rango superiore a quelle

tributarie. Difatti pone in rilievo l'interprete, che le norme statutarie sono conformi alle norme Costituzionali richiamate, e che lo Statuto stesso dichiara esplicitamente nell'attuazione dell'ordinamento tributario.

Così il secondo principio cardine fa leva sul vincolo determinato dall'immanenza dei criteri posti in essere dal legislatore che, in quanto attuativi dello Statuto a misura della Costituzione, sono in grado di orientare l'esplicazione delle norme di legge anche in un periodo precedente a quello di entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente.

Lo Statuto dei diritti del contribuente proprio per la sua collocazione privilegiata tra le fonti nel nostro ordinamento tributario, dimostra una forza espansiva determinante.

Anche le direttive comunitarie accolgono l'interpretazione data dalla Suprema Corte dello Statuto come direttiva di principi delle norme costituzionali italiane.

Per la Suprema Corte, nella gerarchia delle fonti, lo Statuto dei diritti del contribuente trovasi sullo stesso piano delle norme costituzionali, perché esso Statuto regola, con l'attuazione dei suoi principi costituzionali (artt. 3, 23, 53 e 97) l'ordinamento tributario italiano.

Lo Statuto, per la Suprema Corte, ha efficacia superiore ad una qualunque norma tributaria per cui il legislatore dovrebbe conferire al Garante del contribuente più poteri nell'interesse generale dei contribuenti e degli Enti impositivi.

In questo contesto giuridico vive il principio base dello Statuto dei diritti del contribuente, le cui norme sono preminenti su tutte le norme tributarie. Le fonti delle norme tributarie perciò, sono secondarie rispetto a quelle dello Statuto dei diritti del contribuente.

Il legislatore, infatti, ha manifestato esplicitamente l'intenzione di attribuire ai principi espressi nelle norme statutarie una superiorità sulle norme tributarie, una rilevanza del tutto desumibile e particolare nell'ambito della legislazione tributaria ove il presupposto di norma sostanziale è superiore a tutte le disposizioni vigenti in materia tributaria.

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".

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

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”.

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 lesa 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.

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

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.

7. La tendenza teorica per la modificazione ed il miglioramento delle funzioni del Garante

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 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