

Lo Statuto del contribuente: una rassegna di giurisprudenza

di [Angelo Buscema](#)

Pubblicato il 10 Febbraio 2010

Un'ampia rassegna della massima giurisprudenza sul valore dello 'Statuto del contribuente' all'interno dell'ordinamento italiano.

La valenza dello Statuto del Contribuente

Lo [Statuto del contribuente \(L. n. 212/2000\)](#) ha introdotto nell'ordinamento legislativo tributario elementi basilari di civiltà giuridica.

Il presente contributo vuole **analizzare, alla luce della più recente giurisprudenza del giudice di legittimità, la reale incidenza dei predetti principi nella dinamica d'attuazione, sostanziale e processuale, dell'obbligazione tributaria.**

Orbene, le norme della L. 27 luglio 2000, n. 212, sono certamente, in alcuni casi, idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono sì, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie - anche anteriori -, ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria, con la conseguenza che non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse (Cass. n. 8254/2009).

Le norme della L. n. 212/2000 (cosiddetto Statuto del contribuente), che sono state emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione e costituiscono principi generali dell'ordinamento



tributario (art. 1), oltre ad essere in alcuni casi idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria (vd., ad esempio, l'art. 7, in tema di motivazione degli atti impositivi), costituiscono altresì, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice, in sede di applicazione ed interpretazione delle norme tributarie (anche anteriormente vigenti), per risolvere eventuali dubbi ermeneutici (cfr., ex plurimis, Cass. 9407/2005).

Tuttavia, le norme stesse non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria (tant'è che ne è ammessa la modifica o la deroga, purché espressa e non ad opera di leggi speciali: art. 1), con la conseguenza che una norma legislativa che si ponga in contrasto con esse, senza che ricorrano le dette condizioni, come non può, per ciò solo, essere oggetto di questione di legittimità costituzionale (non potendo le disposizioni dello Statuto fungere direttamente da norme parametro di costituzionalità: cfr., proprio con riferimento all'art. 3 cit., Corte Costituzionale, ord. n. 180/2007), così non può, ovviamente, essere suscettibile di disapplicazione (Cassazione - Sezione tributaria - ordinanza 3 luglio - 13 ottobre 2009, n. 21718)

Le norme della legge 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. Statuto del contribuente), emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. e qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario, sono, in alcuni casi, idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria; conseguentemente, non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse. (Cass. civ. Sez. V Ord., 06-04-2009, n. 8254).

In definitiva, va ribadito sia il rango di legge ordinaria dello Statuto del contribuente sia la natura di norma d'interpretazione autentica della disposizione de qua (Cass. n. 18111/2009).

Il dubbio interpretativo deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi dello statuto. Trattasi di principi attuativi delle norme costituzionali e cioè degli artt. 3, 23, 53 e 97 ovvero di principi generali dell'ordinamento tributario, che non possono subire deroghe e modifiche da altre disposizioni in modo "tacito" oppure mediante leggi speciali (cd. principio di specificità). A tali principi giuridici va riconosciuta la funzione di criterio guida nell'interpretazione del diritto. Ciò attribuisce un valore del tutto particolare a siffatti principi espressi, vale a dire la funzione di orientamento interpretativo che li rende vincolanti per coloro che devono applicarle; la previsione espressa di siffatti principi nella materia

tributaria ne rafforza il carattere precettivo e permette, altresì, la copertura d'eventuali zone d'ombra. Tali principi assumono un inequivocabile valore interpretativo, poiché devono aiutare l'interprete a ricavare dalle norme tributarie il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali di razionalità, uguaglianza, imparzialità e buon andamento. Qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi dello Statuto del contribuente.

Statuto del Contribuente: casistica

La disposizione di cui all'art. 8 dello Statuto del contribuente - legge 27 luglio 2000, n. 212 - opera anche con riferimento a rapporti giuridici formati in periodi d'imposta anteriori all'entrata in vigore della normativa. Conseguentemente, deve essere disposto il rimborso degli oneri sostenuti dal contribuente per la prestazione di fideiussione finalizzata alla sospensione, rateazione o rimborso di tributi. L'art. 8, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cosiddetto statuto del contribuente), che impone all'Amministrazione



finanziaria di rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente abbia dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi, non lascia dubbi, considerato l'uso del tempo passato ("ha dovuto richiedere"), sul fatto che il legislatore abbia voluto riconoscere il diritto al rimborso anche per periodi di imposta precedenti, in riferimento a procedure non ancora completate al momento dell'entrata in vigore della norma statutaria . (Cass. civ. Sez. V Sent., 17-06-2009, n. 14024)

Il principio dell'affidamento del contribuente e quello di irretroattività delle norme tributarie sfavorevoli previsti, rispettivamente, dagli artt. 10 e 2, comma 6, dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000) impongono di ritenere che il D.Lgs. n. 218/1997, in materia di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale non si applichi retroattivamente ai rapporti già definiti con accertamento per adesione, ma soltanto a quelli che non siano ancora stati definiti con tale procedimento, pur potendolo essere, ai sensi del procedimento disciplinato dall'art. 3 del D.L. n. 564/1994, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 656/1994, in materia di accertamento con adesione del contribuente per anni pregressi. Il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia

tributaria dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, è infatti espressivo di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della legge, sicché vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, risultando così applicabile sia ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore, sia ai rapporti fra contribuente ed ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria dello Stato, sia ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni e interessi, giacché i casi di tutela espressamente enunciati da tale disposizione riguardano situazioni meramente esemplificative.(Cass. civ. Sez. V Sent., 13-05-2009, n. 10982).

L'utilizzo dei coefficienti presuntivi indicati nei redditemetri sui redditi dei periodi d'imposta antecedenti comporta l'applicazione retroattiva di disposizioni normative contraria allo Statuto del contribuente, e quindi vietata, quando i nuovi decreti prendono in considerazione indici di capacità contributiva prima ininfluenti, come la residenza principale, e quando, lungi dal rappresentare un semplice aggiornamento Istat delle tabelle precedenti, stabiliscono una normativa diversa di calcolo, con differenti parametri di base e con nuovi coefficienti di valutazione, oltreché con diverso sistema di abbattimento progressivo delle voci reddituali, successive a quella di maggiore importo: il tutto con incidenza sull'ammontare del tributo richiesto. La determinazione sintetica del reddito mediante il c.d. redditemetro è illegittima qualora faccia applicazione degli indici di capacità contributiva indicati in un decreto ministeriale emesso successivamente rispetto al periodo di imposta accertato relativamente al quale risulti già applicabile un decreto ministeriale adottato in epoca precedente, perché l'efficacia del redditemetro non può retroagire sino a consentire la sostituzione del nuovo decreto al precedente in violazione dell'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Cass. civ. Sez. V Sent., 29-04-2009, n. 10028).

In virtù del principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, espresso in via di generale dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, c. 1 (Statuto dei diritti del contribuente), non può ritenersi omessa, perché pervenuta in ritardo all'ufficio competente, la dichiarazione tributaria tempestivamente presentata ad ufficio territorialmente incompetente, e da questo ricevuta senza obiezioni, benché si trattasse di incompetenza riscontrabile già sulla base dei dati contenuti nella stessa dichiarazione, e, solo successivamente - oltre il termine per l'utile presentazione della dichiarazione - trasmessa all'ufficio competente.(Cass. civ. Sez. V, 29-10-2008, n. 25908).

L'omissione dell'avviso al contribuente della facoltà di farsi assistere da professionista in occasione delle verifiche (art. 12, c. 2, dello Statuto del contribuente - legge n. 212/2000) determina nullità dell'avviso di accertamento (Cass. civ. Sez. V Sent., 11-06-2008, n. 15397). L'opinione elaborata dalla giurisprudenza di legittimità in relazione all'esclusione di effetti giuridici dell'istanza di rimborso presentata ad ufficio

dell'Amministrazione finanziaria incompetente devono essere rivisitati in ossequio al principio di leale collaborazione sancito dall'art. 10, L. 212/2000, dovendosi ritenere l'ufficio ricevente comunque tenuto a trasmettere la richiesta così formulata all'ufficio competente e l'attività del contribuente non ulteriormente insuscettibile di conseguire la formazione del silenzio-rifiuto impugnabile avanti la giurisdizione tributaria.(Cass. civ. Sez. V, 27-02-2009, n. 4773)

10 febbraio 2010

Angelo Buscema

Ord. n. 37 del 5 gennaio 2010 (ud. del 1° dicembre 2009) della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Lupi, Rel. Virgilio Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) - Proventi illeciti - Redditi diversi - Art. 14, L. 24 dicembre 1993, n. 537 – Professionista incaricato - Fondi per il versamento delle imposte - Appropriazione - Conseguenze - D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36 - L. n. 212 del 2000, art. 1

Fatto e Diritto - Ritenuto che, ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

"1. F.G. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana n. 30/29/07, depositata il 30 aprile 2007, con la quale, rigettando gli appelli riuniti del contribuente, è stata confermata la legittimità degli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti, per IRPEF ed ILOR relative agli anni 1996/1999, a seguito della ripresa a tassazione, quali redditi diversi, di somme che il F., commercialista, aveva ricevuto da vari clienti e delle quali, anziché, versarle al fisco, si era appropriato.

L'Agenzia delle entrate non si è costituita.

2. Il secondo motivo di ricorso, da esaminare per primo per priorità logica, con il quale si chiede a questa Corte se la norma di interpretazione autentica introdotta con il D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 34 bis, (convertito in L. n. 248 del 2006) - emanata al di fuori dei casi e priva dei requisiti di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 1, comma 2, - abbia effetto soltanto per i rapporti sorti dopo la sua entrata in vigore, appare manifestamente infondato (con assorbimento del primo).

Il cit. D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 34 bis, (comma aggiunto dalla Legge di Conversione 4 agosto 2006, n. 248) dispone che in deroga alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3, la disposizione di cui alla L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4, si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 6, comma 1, sono comunque considerati come redditi diversi.

Al riguardo appare decisivo osservare che la norma in esame, alla quale va indubbiamente attribuita efficacia retroattiva, è stata espressamente emanata in deroga al principio di irretroattività delle disposizioni tributarie sancito dalla L. n. 212 del 2000, art. 3, in ossequio al disposto della cit. L., art. 1, comma 1.

Quanto, poi, all'invocato disposto del cit. art. 1, comma 2 – secondo cui le norme interpretative in materia tributaria possono essere adottate soltanto in casi eccezionali e qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica -, deve rilevarsi (anche a voler attribuire alla norma in questione natura effettivamente interpretativa), per un verso, che la eccezionalità del caso costituisce valutazione riservata alla discrezionalità del legislatore, e, per l'altro, che la ratio della seconda prescrizione anzidetta risulta nella specie sostanzialmente rispettata, là dove il legislatore ha appunto adoperato l'inequivoca espressione si interpreta (e ciò prescindendo dalla generale considerazione che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, le norme della L. 27 luglio 2000, n. 212, sono certamente, in alcuni casi, idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono sì, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie - anche anteriori -, ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria, con la conseguenza che non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse (Cass. n. 8254/2009).

3. In conclusione, si ritiene che il ricorso possa essere deciso in camera di consiglio, per manifesta infondatezza del secondo motivo (assorbito il primo)";

che la relazione è stata comunicata al pubblico ministero e notificata all'avvocato del ricorrente;

che non sono state depositate conclusioni scritte, né memorie.

Considerato che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, condivide i motivi in fatto e in diritto esposti nella relazione (ribadendo, in particolare, il rango di legge ordinaria dello Statuto del contribuente ed aggiungendo che la natura di norma di interpretazione autentica della disposizione de qua è stata recentemente ribadita da Cass. n. 18111/2009) e, pertanto, il ricorso deve essere rigettato;

che non v'è luogo a provvedere in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità, in assenza di svolgimento di attività difensiva da parte dell'intimata.

P.Q.M. - La Corte rigetta il ricorso.