

Lo Statuto dei Diritti del Contribuente: la valenza in sede di accertamento | Parte 1

di [Massimo Conigliaro](#)

Pubblicato il 25 Maggio 2010

Lo Statuto del contribuente: quanto conta davvero in caso di accertamento?

E' con vivo piacere che ho accolto l'invito a partecipare questo convegno che, in verità, è una giornata di festa con tanti amici. Sono lieto di affrontare con relatori di prestigio il tema dello Statuto dei Diritti del Contribuente a dieci anni dalla sua entrata in vigore, ma soprattutto – consentitemelo – sono felice di festeggiare i 15 anni di questa ormai affermata ed autorevole testata telematica. Non sono nuovo agli incontri del Commercialista Telematico ed ormai apprezzo da tempo la professionalità e soprattutto il coinvolgimento nei rapporti umani dell'intero staff, guidato dall'infaticabile Roberto Pasquini al quale rivolgo un affettuoso saluto ed un sincero e cordiale ringraziamento. Il 25 novembre del 2000, all'indomani dell'entrata in vigore della L. 212/2000, con il dott. Antico incrociavamo le armi in un convegno alla Camera di Commercio di Siracusa dal titolo: *Lo Statuto del Contribuente: una riforma di carta?* Ci chiedevamo allora se la norma appena entrata in vigore sarebbe stata rispettata o meno da tutti gli attori della partita Fisco – Contribuente. A distanza di dieci anni si può tracciare un bilancio, che a mio modo di vedere è tutto sommato positivo.

Preliminarmente, mi piace osservare che le disposizioni contenute nello Statuto dei Diritti del Contribuente contengono principi così ovvii, così evidenti, da essere stati già ampiamente disciplinati dal legislatore costituente più di mezzo secolo fa . Basti pensare al tenore dell'articolo 1 dello Statuto: *“Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario ...”*. Viene da chiedersi: ma c'era bisogno di una norma specifica per comprendere che quanto sancito dalla Costituzione trovasse applicazione anche nel diritto tributario? Evidentemente i diritti dei contribuenti erano stati negli anni



talmente dimenticati, violati, derisi, al punto da costringere il legislatore ad una sorta di “*ravvedimento operoso*” che ha portato alla emanazione di una *magna carta* dei diritti del contribuente. Purtroppo, il legislatore – rispondendo ad una sorta di istinto di conservazione - si è subito rifatto, omettendo di prevedere specifiche sanzioni nei casi di violazione delle disposizioni di legge. Pur tuttavia, ribadire principi generali serve anche a tenerli vivi. Non c'è dubbio che la codificazione in uno Statuto offre maggiori spunti di tutela al contribuente; sappiamo che lottare per la difesa dei diritti, sollevare eccezioni tutte le volte che vengono violati, dinanzi alle Commissioni Tributarie o più in generale dinanzi agli organi competenti (e penso anche al Garante), vuol dire riempirli di significato, vuol dire esserne gelosi custodi anche al fine di evitarne la desuetudine. Tutto ciò mi porta subito a pensare ad un'eccezione alla quale non rinunciamo mai nei nostri ricorsi e che magari siamo portati a sollevare quasi per abitudine: la carenza di motivazione degli atti della Pubblica Amministrazione. Ebbene, c'è voluto l'articolo 3 della legge 241 del 1990, che parecchi effetti ha riverberato anche nel mondo tributario, per ribadire questa necessità nei confronti del cittadino; ma non è bastato: è stato necessario ribadire l'obbligo di motivazione anche nei confronti del contribuente, quasi non fosse questi, innanzi tutto, un cittadino. L'art. 7 dello Statuto è chiaro in proposito ed il legislatore ha recepito la norma anche nelle singole leggi d'imposta implementando quanto già previsto sia in materia di imposte dirette che di iva. Oggi si sono sicuramente fatti dei grandi passi avanti in tema di motivazione, ma troppe volte ancora – alla lettura di un atto della pubblica amministrazione – restiamo basiti e cerchiamo di interpretare simboli e numeri, facendo opera di ardita interpretazione per comprendere le ragioni per le quali il contribuente è chiamato a pagare; cosa che accade ancor di più con i tributi locali. La Corte di Cassazione, in tema di Statuto del Contribuente, ha svolto una funzione importante anche in tema di motivazione degli atti (sentenza n. 1905 del 30 gennaio 2007 (ud. del 26 settembre 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. Virgilio). L'indicazione nell'avviso di accertamento dei "presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche" che lo hanno determinato, persegue la finalità di porre il contribuente in condizione di avere adeguata informazione delle circostanze di fatto e del titolo giuridico della pretesa impositiva, così da consentirgli di valutarne la fondatezza e quindi l'opportunità di esperire l'azione giudiziale e, in caso positivo, di contestare efficacemente l'*an* ed il *quantum debeatur*; tali elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato non solo tempestivamente (inserendoli cioè *ab origine* nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa. La motivazione dell'avviso di accertamento, come si ricava anche dalla più recente legislazione (L. n. 241 del 1990 sul procedimento amministrativo, L. n. 212 del 2000 - Statuto dei diritti del contribuente -, D.Lgs. n. 32 del 2001), costituisce strumento essenziale di garanzia del contribuente, soggetto inciso nella propria sfera giuridica dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio del suo potere di imposizione fiscale. La previsione dell'obbligo della motivazione si inserisce, in particolare, nell'ambito di quelle norme dello Statuto del contribuente - oltre all'art. 7 che

specificamente lo contempla, gli artt. 2, 5, 6 e 10 (che, come è stato più volte affermato dalla Corte di Cassazione, sono espressivi di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nell'ordinamento tributario e costituiscono perciò criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme tributarie anche anteriormente vigenti: Cass. n. 17576 del 2002, n. 7080 del 2004, n. 9407 del 2005) - le quali assolvono l'essenziale funzione di garantire la conoscenza e l'informazione del contribuente, nel quadro dei principi generali di collaborazione, trasparenza e buona fede che devono improntare, in quanto espressivi di civiltà giuridica, i rapporti tra Fisco e contribuente. Ne deriva che nell'avviso di accertamento, al fine di realizzare in pieno l'anzidetta sua finalità informativa, devono confluire tutte le conoscenze dell'ufficio e deve essere esternato con chiarezza, sia pur sinteticamente, l'*iter* logico-giuridico seguito per giungere alla conclusione prospettata, fermo restando che tale contenuto della motivazione si atteggia, in concreto, diversamente in relazione alle singole norme applicabili nel caso specifico. Tale obbligo viene sovente disatteso. A mio modo di vedere, se da un lato è vero che ormai gli avvisi di accertamento contengono una congrua motivazione sotto il profilo "quantitativo", dall'altro rimangono carenti da quello "qualitativo". Mi spiego meglio: ci sono casi in cui l'avviso di accertamento contiene una lunga ed articolata dissertazione sui motivi di carattere generale che consentono quel tipo di accertamento (e penso a quello da studi di settore, all'induttivo puro a quello sull'antieconomicità solo per citarne alcuni) ma nulla si rileva sul caso concreto: frasi di stile, motivazioni stereotipe e, soprattutto, improvvisate conclusioni in base alle quali l'ufficio applica arbitrarie percentuali di redditività desunte da non meglio specificati "*studi compiuti dall'Amministrazione finanziaria nonché da imprese similari che operano in condizione di una normale gestione economica*", imprese delle quali non abbiamo ovviamente indicazione e/o notizia. Orbene, questo a mio avviso non può certo dirsi motivare.

Continua a leggere la [2a parte dell'intervento >>](#)

14 maggio 2010 Massimo Conigliaro