



ASSOLOMBARDA

Diritti e garanzie : lo statuto del contribuente

Francesca Affini

Settore Fisco e Diritto d'Impresa



Sommario

✓ **La legge 212/2000**

- L'evoluzione dello scenario
- Le disposizioni
- Diritti e garanzie del contribuente in sede di verifica

✓ **Le garanzie dell'attività amministrativa**

- Il diritto all'informazione
- Le peculiarità dell'ordinamento tributario
- Accesso e verifica
 - poteri del contribuente
 - le garanzie assicurate dall'organo di controllo
- Il principio del contraddittorio

✓ **Accesso e ravvedimento**

✓ **Casi**

Legge 212/2000 - l'evoluzione dello scenario

Dall' autoritarismo all' «amministrazione di risultato»

Le norme dello Statuto hanno il valore di «*principi generali dell'ordinamento tributario*» al fine di «*confermare e rafforzare il modello logico-funzionale delle relazioni tra gli organi di controllo ed i soggetti controllati, basato non sull'autoritarismo ma sulla collaborazione ed il rispetto reciproco, sulla trasparenza, sulla partecipazione, sulla certezza dei diritti e sulla snellezza delle procedure*». (GdF circ.250400 del 17/8/2000)

....L'Agenzia presidia la centralità del rapporto con il contribuente nell'ambito dell'attività di controllo ...La partecipazione del cittadino al procedimento di accertamento, mediante il contraddittorio sia nella fase istruttoria sia nell'ambito degli istituti definatori della pretesa tributaria».

Un adeguato confronto con il contribuentepermette all'ufficio di individuare con maggior attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione, con effetti positivi diretti sull'affidabilità dei controlli.

...instaurando ove possibile un proficuo contraddittorio, preventivo all'emissione degli avvisi di accertamento che consenta agli uffici di porre in essere una completa ed esaustiva istruttoria prima dell'eventuale emanazione dei provvedimenti. (AdE circ.25/E 6/8/2014)

Legge 212/2000 – scheda di lettura

Dottrina e giurisprudenza

- Sono i principi generali del diritto tributario, dell'azione amministrativa tributaria e dell'ordinamento tributario
- Le norme dello SdC hanno prescritto obblighi specifici a carico dell'AF e nella misura in cui esprimono principi dell'ordinamento, possono dettare criteri per l'interpretazione di norme tributarie, ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria
- ...lo SdC è uno strumento di garanzia del contribuente e, quindi, mentre serve ad arginare il potere dell'Erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta.....(Cass.5931 del 21/4/2001)
- Strumento per interpretare ed applicare le norme tributarie in coerenza con i principi costituzionali

Legge 212/2000 - le disposizioni

Principi generali

- Disposizione attuativa dei principi costituzionali di uguaglianza, riserva di legge, capacità contributiva, imparzialità e buon andamento della PA
- Limitazione all'emanazione di norme di interpretazione autentica
- Adeguamento dell'ordinamento ai principi dello statuto

Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie

Efficacia temporale delle norme tributarie

- Nessun effetto retroattivo, eccetto per le interpretazioni autentiche
- Modifiche applicabili dal periodo d'imposta successivo
- Nessun nuovo adempimento prima di 60 giorni dai provvedimenti attuativi
- Termini prescrizione e decadenza non prorogabili

Legge 212/2000 - le disposizioni

Legislazione

- Nessun nuovo tributo o estensione di quelli esistenti con decretazione d'urgenza

Informazione

- Diffusione e agevole conoscenza delle disposizioni vigenti (ad es: testi coordinati, aggiornamenti gratuiti, conoscibilità di atti e circolari)

Conoscenza degli atti e semplificazione

- Comunicazione degli atti al contribuente e informativa di fatti o circostanze che comportano il mancato riconoscimento di crediti o l'irrogazione di sanzioni con richiesta di integrazione/correzione
- Tempestività e chiarezza dei modelli di dichiarazione
- Garanzia che «*il contribuente possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli*»
- Nessuna richiesta di documenti e informazioni in possesso dell'AF
- *Obbligo del contraddittorio*

Legge 212/2000 - le disposizioni

Chiarezza e motivazione degli atti

- Indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato le decisioni dell'amministrazione
- Previsione di indicazioni tassative negli atti dell'AF e dei concessionari alla riscossione

Integrità patrimoniale (del contribuente)

- Estinzione per compensazione dell'obbligazione
- Accollo del debito senza liberazione del contribuente
- Divieto di proroga dei termini oltre il limite di prescrizione ordinario
- Rimborso del costo di garanzie per sospensioni, rateazioni, rimborsi se l'imposta non (integralmente) dovuta
- Obbligo di conservazione ai fini tributari non oltre 10 anni

Rimessione in termini

- Ammessa con decreto se l'adempimento è impedito da cause di forza maggiore

Legge 212/2000 - le disposizioni

Tutela dell'affidamento e buona fede

- *Rapporti improntati al principio di collaborazione e buona fede*
- Escluse sanzioni e interessi se il contribuente si è conformato ad indicazioni in atti dell'AF
- Escluse le sanzioni se violazioni :
 - dipendono da obiettive condizioni di incertezza su portata o ambito di applicazione della norma;
 - si traducono in mere violazioni formali senza alcun debito d'imposta

Interpello del contribuente

- Casi concreti e personali se dubbi su corretta interpretazione delle norme e risposta entro 120 gg
- La risposta vincola il richiedente sulla questione oggetto dell'istanza
- La questione specifica o analoga che interessi un numero elevato di contribuenti può dare luogo a risposta con risoluzione o circolare

Legge 212/2000 - diritti e garanzie del contribuente in sede di verifica

Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (1 di 2)

- Gli accessi nei locali dell'impresa sono effettuati in base ad esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo
- Si svolgono nell'orario dell'attività in modo da arrecare la minor turbativa possibile alle attività e relazioni del contribuente
- In sede di verifica il contribuente è informato :
 - *delle ragioni che l'abbiano giustificata*
 - *dell'oggetto che la riguarda*
 - della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa in CT
 - dei diritti e obblighi che gli sono riconosciuti
 - L'esame dei documenti può essere effettuata negli uffici dei verificatori o presso il professionista, su richiesta del contribuente
 - Il verbale delle operazioni contiene le eventuali osservazioni e rilievi del contribuente

Legge 212/2000 - diritti e garanzie del contribuente in sede di verifica

Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (2 di 2)

- Permanenza non superiore a 30 giorni lavorativi prorogabili di altri 30
- Modalità non conformi alla legge : istanza al Garante
- *Osservazioni e richieste nei 60 giorni successivi al rilascio della copia del pvc, nel rispetto del principio di cooperazione*
- Avviso di accertamento non può essere emanato prima dei 60 giorni, salva la motivata urgenza

Garante del contribuente

Le garanzie dell'attività amministrativa il diritto all'informazione

- La legge 241/90 ha fissato i principi generali dell'attività e del procedimento amministrativi : anche gli atti dell'AF, in quanto amministrativi, sono motivati (art.3 comma 7 L.241/90)
- Gli atti del procedimento tributario sono esclusi dalle disposizioni della L241/90 in tema di **partecipazione al procedimento** e di **accesso ai documenti amministrativi** (capo III, art.13 - capo V, art.24)
- **I diritti di informazione del contribuente** sono garantiti dallo SdC:
 - obbligo dell'AF di predisporre testi coordinati per consentire la conoscenza delle disposizioni legislative in materia tributaria;
 - assicurare l'effettiva conoscenza degli atti da parte del destinatario;
 - trasparenza dell'operato prevedendo l'obbligo di motivazione di tutti gli atti;
 - diritto del contribuente di essere informato delle ragioni che giustificano le verifiche fiscali, del loro oggetto, nonché dei diritti e degli obblighi riconosciuti dalla legge e della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa davanti agli organi di giustizia tributaria.

Le garanzie dell'attività amministrativa peculiarità dell'ordinamento tributario

Lo Statuto del contribuente assegna al privato/contribuente garanzia analoga, a quella del privato nei confronti della PA, che con i suoi atti può incidere sui suoi diritti.

In ambito tributario è l'Amministrazione che procede in modo legittimo, a dover comunicare al contribuente gli atti necessari

- solo quelli di sua stretta pertinenza;
- l'eventuale omessa informazione non comporta tuttavia l'automatica nullità dell'atto amministrativo.

Vizi degli atti amministrativi : nullità o annullabilità

Depotenziamento dei vizi formali o procedurali (C-129/13 Kamino International Logistics e contraddittorio)

Accesso e verifica – *poteri* del contribuente

Art.12 dello Statuto : rafforzamento dei diritti e delle garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale

Diritti nel senso di «poteri» garantiti al soggetto sottoposto a verifica

2	di informazione del contribuente su taluni aspetti che attengono alla verifica – motivi ed oggetto
3	di richiesta del contribuente per l'esame dei documenti al di fuori dei locali dell'impresa, presso l'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta
6	di possibilità di rivolgersi al garante del contribuente in caso di verifica svolta con modalità non conformi alla legge
7	rispetto del principio di cooperazione con l'AF - il contribuente può comunicare osservazioni e richieste entro 60 gg dalla chiusura delle operazioni di verifica che devono essere oggetto di valutazione da parte degli Uffici

Accesso e verifica – *poteri* del contribuente

All'accesso	Accertare identità dei verificatori dall'esibizione dei documenti identificativi
	Ricevere copia lettera d'incarico
	Ricevere informazioni sulle ragioni che hanno giustificato la verifica e l'oggetto che la riguarda e della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa
	Pretendere che la verifica si svolga durante l'orario ordinario e con modalità da arrecare meno disagio possibile all'attività

Accesso e verifica – *poteri* del contribuente

Durante la verifica	Ricevere giornalmente copia del processo verbale di verifica da sottoscrivere
	Rilasciare dichiarazioni o osservazioni che devono essere verbalizzate e vedersi garantire un congruo tempo per fornire risposta alle richieste
	Facoltà di chiedere che la verifica si svolga presso i verificatori/professionista
	Esigere il rispetto del segreto d'ufficio sugli elementi acquisiti durante la verifica

Accesso e verifica – *poteri* del contribuente

Al termine della verifica	Ricevere una copia del processo verbale di constatazione da sottoscrivere con verbalizzazione delle osservazioni
	Comunicare entro 60 gg osservazioni e richieste sul contenuto del verbale
	Pretendere che l'ufficio valuti le osservazioni e le richieste comunicate

Accesso e verifica

le garanzie da parte dell'organo di controllo

Garanzie nel senso di «restrizioni dei poteri» dell'organo di controllo (principio del buon andamento della P.A., art. 97 Cost. ed il principio della collaborazione e della buona fede, art.10 Statuto)

1	In relazione alla natura invasiva del potere istruttorio esercitato con l'accesso - condizione ulteriore che l'accesso e le verifiche nei locali destinati all'attività siano per effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo
4	dare atto nel processo verbale delle operazioni di verifica delle osservazioni e rilievi del contribuente e del professionista che lo assiste
5	i termini di durata massima di permanenza nella sede del contribuente con previsione di tempi e modalità di svolgimento dell'attività di verifica
7	per assicurare il contraddittorio l'avviso non può essere emanato prima dei 60 gg, salvo particolare e motivata urgenza (motivata e soggetta al vaglio del giudice)

Le garanzie dell'attività amministrativa

il principio del contraddittorio

In base alle esigenze di particolare urgenza, il contraddittorio può essere compresso ma non eliminato

Oggetto di tutela non è la partecipazione formale (del contribuente) ma quella basata su un apporto che abbia rilievo sia istruttorio che motivazionale

In un'ottica costruttiva dunque, il contraddittorio consente al contribuente di apportare contributi concreti

- richiesta all'Agenzia per attivare richieste/istanze presso intermediari/banche per ottenere informazioni/documentazione

Garanzie ed efficacia

- ruolo attivo del contribuente
- approccio sostanzialistico anche dell'Agenzia : vizi procedurali e formali devono contare meno
- contraddittorio ante emanazione dell'atto

Le garanzie dell'attività amministrativa il principio del contraddittorio

Casi:

Necessità di rispettare il principio del contraddittorio (di difesa) del contribuente
CGUE C349/07 del 18 dicembre 2008 Sopropé

Contribuente riscontra il questionario dell'AF con una comunicazione ar
Cass n.28049 del 30 dicembre 2009

Avviso accertamento ante 60 gg senza motivazioni circa il carattere di urgenza
Cass.SSUU n.18184 del 29 luglio 2013

Assenza di contraddittorio - verifica fiscale non conclusa con la redazione del
pvc e “ragionevole possibilità” che l'AF avrebbe potuto adottare un
provvedimento/atto diverso
Cass.Ord. n.527 del 14 gennaio 2015 di remissione SSUU

Accesso e ravvedimento

Ravvedimento

- la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e del controllo formale sono di ostacolo alla possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso facendone venir meno il carattere spontaneo e premiale (da ultimo Circ.6/E del 19 febbraio 2015)
- applicabile per le violazioni non contestate con la procedura di liquidazione ed analogamente il ravvedimento non preclude l'azione di controllo relativamente a violazioni diverse da quelle *ravvedute*

Legge di stabilità 2015 n.190/2014

- pvc notificato non è più causa ostativa del ravvedimento
- abrogazione dell'art. 5-bis del menzionato D.Lgs 218/1997 per i pvc notificati dal 1° gennaio 2016

Anno 2015:

- definizione integrale del pvcs e riduzione delle sanzioni a 1/6 e applicazione dell'art. 5-bis D.Lgs 218/97
- legge di stabilità ammette la definizione parziale di singoli rilievi contenuti nel verbale

Casi

<p>Art.6 - conoscenza degli atti e semplificazione</p>	<p>Cass.Sent.n. 1765 del 30 gennaio 2004 rimborso tributi doganali: bolletta allegata all'istanza di rimborso e non nel giudizio tributario – documenti già in possesso dell'AF</p>
<p>Art.7 - chiarezza e motivazione degli atti</p>	<p>Cass.Sent. n.11722 del 14 maggio 2010 cartella esattoriale primo atto dell'accertamento con estremi dell'atto cui si rinvia per la motivazione - contribuente ne aveva conoscenza e non ha provato il concreto pregiudizio derivante dal vizio dell'atto</p>
<p>Art.8 - tutela integrità patrimoniale</p>	<p>Cass.Sent. n.19751 del 28 agosto 2013 E' di competenza del giudice tributario il rimborso dei costi delle garanzie rilasciate per ottenere la restituzione di importi in pendenza del giudizio</p>

Casi

Art.10 - tutela dell'affidamento e della buona fede, errori del contribuente

Ris.1 del 23 giugno 2014 – criticità connesse a novità DL 88/2014 e maggior termine per versare 1° rata Tasi e Imu 2014

Ris 2 del 13 dicembre 2012 – rimborso IMU non dovuta, versata a Stato e Comune, presentazione di una sola istanza all'ente locale

Circ.19 del 10 maggio 2011 – non sono applicate sanzioni se sono stati detassate quote di retribuzione nei mesi di gennaio e febbraio senza accordi di 2° livello

Circ.77 del 3 agosto 2001 - "mera" violazione formale: non incide sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo e non pregiudica l'attività di controllo dell'AF

Cass.Sent 17626 del 6 agosto 2014 – non dovute le sanzioni per ritardo di un giorno nel pagamento delle accise perché la circolare n.106/2001 indicava il termine del 28 anziché del 27 dicembre

Cass.Sent 20526 del 6 settembre 2013 – rimborso Iva su cessioni ritenute imponibili e successivamente escluse ex art.2 c.3 lett. d) DPR 633/72; l'affidamento non costituisce un titolo di rimborso ulteriore rispetto a quello legale, fondato sulla norma Iva.

Casi

Art.10 - tutela dell'affidamento e della buona fede, errori del contribuente

Ord. n. 527 del 14 gennaio 2015 (rimess.SSUU) CTR ha ritenuto illegittimo l'avviso «emanato a seguito di una verifica fiscale non conclusasi con la redazione di un processo verbale di constatazione»

Cass. Sentenza n. 18184/13 illegittimo l'atto impositivo emesso, a seguito di accesso presso i locali del contribuente, senza il rispetto del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7

Cass.Sent.19667/14 l'ipoteca prevista all'art.77 DPR 602/73, incide negativamente sui diritti e gli interessi del contribuente e deve essere comunicata prima di essere eseguita.

- lo SdC è attuazione, nel campo del procedimento tributario, dei principi di partecipazione all'azione amministrativa della L.241/90, discendenti direttamente dall'art.97 Cost.
- il diritto al contraddittorio trova diretto fondamento nel diritto dell'UE, (causa C-129/13 Kamino International Logistics) ed è principio generale dell'ordinamento Europeo
- il disposto della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non trova applicazione agli accertamenti c.d. "a tavolino"