

Relazione illustrativa

PREMESSA

L'attuale Legge 27 luglio 2000, n.212, benché di fondamentale importanza nel contesto del nostro ordinamento, non ha pienamente risposto alle sentite esigenze dei cittadini rispetto ai professati principi di civiltà fiscale espressi dallo "Statuto".

Lo Statuto doveva, infatti, garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente e consentire un equilibrato rapporto tra cittadino e fisco fondato sulla leale collaborazione e il legittimo affidamento.

Non essendo legge di rango costituzionale, l'uso disinvolto e continuo a derogarvi tramite un profluvio di leggi ordinarie e di decreti - legge, ne ha spesso svuotato il contenuto e lesi i principi in esso sottesi.

Assistiamo ormai da troppi anni a vere e proprie "patologie" che si manifestano nel nostro sistema tributario.

- L'evolversi frenetico della normativa fiscale ha prodotto non solo confusione, ma soprattutto incertezza nell'applicazione corretta delle norme e profondo malcontento nei rapporti con la pubblica amministrazione. Leggi confuse, difficili da interpretare e ancor più da applicare, costituiscono l'esatto contrario di un sistema normativo imperniato sulla certezza del diritto;
- l'aumento indiscriminato di adempimenti fiscali, con aspetti sanzionatori non di poco rilievo, e la continua richiesta di documenti già in possesso di enti o organi dello Stato, è in palese controtendenza a un'auspicata semplificazione;
- le irrazionali, disorganiche e ripetute modifiche dell'imposizione diretta e indiretta "dell'ultimo momento", palesano non solo uno scarso rispetto per cittadini e imprese, ma tradiscono il principio dell'efficacia temporale delle norme, che dovrebbero trovare applicazione solo dall'esercizio successivo;

- la retroattività delle disposizioni tributarie, che suscitano non poco sconcerto, alterano i piani programmatici su cui si basano le scelte economiche dei singoli;
- la continua e sistematica applicazione dell'inversione dell'onere della prova, che impone ai contribuenti un regime di *probatio diabolica*, lede le fondamenta del contraddittorio e le garanzie di difesa;
- e, infine, il tema dell'abuso del diritto: nessuno oggi può dirsi al sicuro che non sarà contestata la scelta tra opzioni comportanti un diverso carico fiscale, anche se statuite da apposite disposizioni vigenti.

Inoltre, con la giustificazione di combattere l'evasione, la frode fiscale, derive negative per tutta la collettività da condannare senza se e senza ma, sottilmente si sono via via incrinati i principi di civiltà giuridica nonché le garanzie di un equo e imparziale contraddittorio, introducendo predeterminate presunzioni generali di evasione.

I cittadini conoscono i loro doveri di contribuire alla spesa pubblica, non solo perché sancita dalla costituzione, ma perché partecipi di una collettività che pone alla base un impegno inderogabile di solidarietà sociale, dovere che costituisce il versante deontologico su cui si fonda la democrazia. Ed è proprio per questo condiviso impegno sociale che i cittadini non devono sentirsi trattati come "sudditi". Denegare al principio di parità nei rapporti tra Stato e contribuenti, significa radicare nei cittadini scontento e ostilità.

Tutti abbiamo il diritto a una buona amministrazione, che non si riduce al rispetto del diritto di difesa o del contraddittorio preventivo, e nemmeno al rispetto dell'imparzialità e al dovere di scrupolosità. La buona amministrazione impone il rispetto della legalità, il rispetto delle regole di uguaglianza e di non discriminazione, dei principi di motivazione e, più in generale, di trasparenza, dei principi di prudenza, ragionevolezza o proporzionalità, dei principi di certezza del diritto e del legittimo affidamento e soprattutto del principio del divieto di abuso di potere.

Queste regole e principi, che rappresentano il principio di buona amministrazione nella sua accezione più ampia, devono essere i cardini portanti di un equo rapporto tra Stato e contribuenti, sanciti da uno Statuto che deve porsi al di sopra delle singole leggi tributarie al fine di correggerne i vizi e le deviazioni.

AIDC crede ancora nello “Statuto” e per questo motivo ha elaborato una nuova “Carta dei diritti del contribuente” che si propone alle alte istituzioni dello Stato, affinché, in un’auspicata equità tributaria, sia assicurato il rispetto dei basilari principi di civiltà giuridico - fiscale nei rapporti fra Stato e contribuenti.

AIDC è fermamente convinta che lo Statuto dovrebbe trovare opportuno richiamo attraverso una specifica modifica dell’art. 53 Cost. che ne rinvia, appunto, la declinazione in apposita legge speciale. La proposta si estende, quindi, affinché sia recepita l’aggiunta di un 3° comma al citato art. 53 Cost. del seguente tenore:

“I rapporti tributari tra lo Stato e il cittadino sono improntati a equità, uguaglianza, certezza del diritto, legittimo affidamento e leale collaborazione in forza di legge speciale che ne recepisce i principi”.

Questa modifica consentirebbe di elevare a rango costituzionale lo Statuto, comprimendo, da un lato, la propensione del legislatore a derogarvi e, da altro lato, sancire un principio di parità e di reciproco rispetto nel rapporto fisco-contribuente.

L’articolato normativo, il cui commento si incentrerà principalmente sulle variazioni proposte, prevede delle incisive modiche alla vigente Legge 27 luglio 2000, n.212, che nel recepire i contenuti di fondo delle presenti Premesse è volto ad assicurare un equo sistema di garanzie giuridiche.

Articolo 1- Principi generali.

L’articolo 1 nel rafforzare i principi generali dello Statuto, prevede la possibilità di derogare alle disposizioni in esso contenute ma solo in casi eccezionali e per motivi imperativi di interesse pubblico, laddove sia effettivamente necessario assicurare il pareggio bilancio di cui agli articoli 81, 97, 117 e 119 della Costituzione.

La deroga, che esclude i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti d’imposta, viene dunque ad essere circoscritta a critiche situazioni contingenti, rimuovendo in radice la propensione degli ultimi anni da parte del legislatore nel ricorrere a manovre tributarie senza alcuna pianificazione e solo per rinviare *sine die* l’adozione di misure alternative, volte al controllo e contenimento della spesa pubblica. D’altra parte è intuitivo che ricorrenti pretese di gettito alterano un corretto rapporto tra fisco e contribuente.

Ciò non lede il diritto del legislatore di stabilire spese o tributi tramite la legge di bilancio, ma ne impone una programmazione che ristabilisce il diritto dei cittadini a conoscere per tempo gli oneri tributari, consentendo la pianificazione delle scelte e, nel contempo, di prepararsi ad assolverli.

In quest'ottica, il ricorso alla deroga incontra un preciso limite statuendo che le norme tributarie o gli adempimenti a carico dei contribuenti hanno efficacia e si applicano solo a partire dal centottantesimo giorno successivo alla loro entrata in vigore.

Articolo 3 – Efficacia temporale delle norme tributarie

L'articolo 3 è oggetto di completa revisione.

In primo luogo, la ricollocazione all'articolo 1 della deroga, improntata a ragioni di maggior rigore rispetto al passato, consente di rinforzare il principio dell'irretroattività delle norme tributarie, esigenza imposta per affermare la certezza del diritto e il legittimo affidamento del contribuente (*comma 1*).

Le nuove disposizioni o quelle di modifica a norme esistenti possono, quindi, imporre obblighi solo per il futuro e precisamente a partire dall'anno fiscale successivo a quelle in cui sono emanate.

Allo stesso modo, *l'interpretazione* di norme vigenti, tramite lo strumento legislativo, non possono imporre al contribuente oneri finanziari per il passato (*comma 2 qui ricollocato dal vigente art.1*). Si tratta di dare certezza ai rapporti tributari, evitando indebiti prelievi di imposta che confliggono con il principio dell'irretroattività.

Pur nella considerazione che la funzione della *legge d'interpretazione autentica* è quella di dichiarare il senso di norme preesistenti al fine di risolvere sia interpretazioni giurisdizionali diverse sia eventuali incertezze interpretative, le *leggi interpretative*, dirette a chiarire il significato di norme previgenti, spesso finiscono per attribuire a leggi anteriormente emesse un significato completamente differente rispetto al comportamento tenuto dai contribuenti.

Sotto questo aspetto, il limite alla portata retroattiva deve essere individuato nella tutela dell'affidamento legittimamente posto sulla certezza dell'ordinamento giuridico. L'affidamento del contribuente nella sicurezza giuridica è un principio che, quale elemento essenziale di ogni Stato di

diritto, non può essere leso da norme interpretative con effetti retroattivi che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti.

In definitiva, mantenere ferma la irretroattività delle norme (quindi applicandosi le modifiche solo a partire dall'esercizio successivo), anche nella loro interpretazione autentica, eviterebbe che lo Stato, mosso spesso da contingenti esigenze di gettito erariale, violi i naturali principi sul legittimo affidamento nelle leggi e nelle prassi tributarie introducendo oneri non previsti da precedenti disposizioni e prassi nazionali, sulla base delle quali gli operatori economici hanno già programmato e strutturato la propria attività e dato conseguente attuazione ai propri investimenti anche di medio o lungo periodo.

Quanto agli adempimenti (*comma 3*), viene previsto un maggior termine di 30 giorni rispetto a quello attuale, che si giustifica con la necessità di consentire lo studio, e approfondire la conoscenza, delle nuove modalità da osservare per l'adempimento introdotto o modificato, utile anche al fine di approntare la modulistica, le istruzioni e tutte le informazioni utili per agevolare il corretto assolvimento dell'obbligo tributario. Deve comunque trattarsi di adempimenti necessari ed idonei, e non oltrepassare lo stretto necessario per raggiungere l'obiettivo che intende perseguire l'amministrazione finanziaria.

Viene, in ultimo, riaffermato il divieto assoluto di prorogare i termini di prescrizione e decadenza dell'azione di accertamento (*comma 4*), disposizione fondamentale al fine di evitare che lo Stato possa estendere reiteratamente la sua potestà di controllo *alterando* i principi di *parità* e *certezza giuridica* fondanti del rapporto tra l'amministrazione fiscali e i contribuenti.

Conseguentemente non possono ammettersi norme che intendano soltanto favorire l'amministrazione finanziaria, nella ragionevole convinzione che il contribuente non può essere sottoposto *sine die* alla volontà dell'Erario, necessitando dei termini precisi ed inderogabili. A questo si aggiunga che nel nostro ordinamento non può esservi contrasto con il *principio di affidamento*, di *certezza nei rapporti* e con quello di *non discriminazione*.

Articolo 4-bis – Norma antiabuso

Si ritiene che il precetto sull'abuso del diritto, o di una disposizione anti-elusione, debba trovare naturale collocazione nello Statuto del contribuente.

L'assenza nell'ordinamento giuridico italiano di una clausola antielusiva generale ha creato non poche incertezze tra gli operatori, generando un dibattito dottrinale e una giurisprudenza vacillante che ancora oggi non ha dissolto tutti i dubbi.

L'immanente presenza di una "linea grigia", del tutto indeterminabile e indeterminata, che non separa né chiarisce il legittimo dall'illecito, compromette il fondamentale principio di legalità del nostro sistema tributario, il principio di predeterminazione della fattispecie impositiva, quale regola di rilevanza anche costituzionale ed espressione imprescindibile della natura "civil law" del nostro ordinamento giuridico.

Sotto il profilo della prassi amministrativa si è giunti a depotenziare completamente il riferimento delle norme vigenti, incentrando l'attenzione all'aggiramento di obblighi e divieti e ad attribuire esclusiva valenza alla esistenza o meno di motivazioni economiche extra tributarie a supporto dell'operazione. Più precisamente si è realizzata, interpretativamente, una sorta di equivalenza fra l'assenza di finalità extra tributarie dell'operazione "sub iudice" e il presunto perseguimento attraverso tali operazioni, e proprio per questa assenza di finalità extra-tributarie, di vantaggi fiscali indebiti.

L'effetto più rilevante è stato che ha perso di qualsiasi significato la circostanza che un regime fiscale di favore di una determinata operazione sia previsto ex lege. In altri termini, il semplice fatto che un'operazione trattata in un certo modo dal legislatore produca, da sola o in combinazione con altre, un risultato in tutto o in parte equivalente ad altra operazione avente differente e più oneroso regime fiscale, abiliterebbe l'amministrazione a sottoporre tale operazione al sindacato di elusività.

Si tratta di un effetto distorto, perché non si può tacciare di "potenziale" elusività la scelta del contribuente di adottare operazioni produttive di effetti economici simili ad altre, sol perché le une hanno una disciplina fiscale di maggior favore. Si finisce in questo modo per contrastare una precisa volontà legislativa di riferire "quel" determinato regime fiscale a "quella" determinata operazione avente le caratteristiche giuridico-formali indicate dalla norma. E ciò si risolve sostanzialmente in una petizione di principio, oltre che in un surrettizio superamento dell'affidamento alle indicazioni normative.

La codificazione del principio dell'abuso del diritto è, dunque, la strada maestra per dare ai contribuenti un quadro di certezza e stabilità normativa e amministrativa. La definizione di un quadro normativo chiaro ha effetti positivi anche per l'amministrazione finanziaria che può svolgere con efficacia mirata la sua funzione di contrasto dell'elusione.

Il testo proposto intende fissare due concetti basilari, declinabili nella legislazione ordinaria rispettandone il contenuto di fondo.

In prima istanza, ciò che è inopponibile all'amministrazione finanziaria sono le operazioni di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni poste in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione. Dirimente è dunque la natura artificiosa dell'operazione, che può essere anche fittizia o fraudolenta, che da un insieme di "elementi oggettivi" ha "essenzialmente" (principalmente) lo scopo di far conseguire al contribuente un vantaggio fiscale illecito.

In seconda istanza, viene fissato il principio che non vi è condotta elusiva in presenza di una codifica normativa che consente al contribuente di scegliere l'operazione meno onerosa sotto il profilo fiscale.

Il cittadino ha il diritto di scegliere la categoria di operazioni che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale, salvaguardando la legittimità della scelta tra regimi alternativi espressamente previsti dal sistema tributario.

Il contrasto alle pratiche realmente abusive non esime certamente il contribuente dal provare le ragioni extra-fiscali dell'operazione, ma se non altro si elimina la degenerazione di considerare come elusive scelte volte al legittimo risparmio d'imposta.

Articolo 5 bis – Diritto ad una buona amministrazione.

L'articolo è del tutto nuovo e incardina nel nostro sistema il diritto a una buona amministrazione, mutuato dall'art. 41 della Carta Fondamentale dell'Unione Europea, enunciando importanti principi.

In particolare, si vieta l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, comprimendo norme fondate sulla presunzione, se non sul "semplice sospetto", ponendo l'obbligo per l'amministrazione di provare i fatti addebitati.

Questo divieto non altera un'equa ripartizione dell'onere della prova, ma evita all'amministrazione finanziaria di porsi in maniera dominante nel rapporto con il contribuente, limitando la discrezionalità dei funzionari oggi particolarmente ampia in sede di controllo. Non è, per vero, accettabile che l'amministrazione non sia tenuta a fornire un benché minimo indizio di prova del comportamento supposto non corretto del contribuente, e nemmeno che ai funzionari della P.A. sia attribuito un "*libero convincimento*" nella valutazione degli elementi probatori.

Ciò introduce al rispetto del contraddittorio, anche endoprocedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed e' diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva come statuito dalla recente giurisprudenza della Corte di Cassazione (sentenza 18 settembre 2014, n. 19667).

Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'articolo 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'articolo 97 Cost.

Ma v'è di più. Il rispetto dei diritti della difesa e del diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione, come afferma – ricordando la propria precedente sentenza del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07 Sopropè – la Corte di Giustizia nella sua recentissima sentenza del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV.

Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento afferma la Corte di Giustizia (ed è assunto ripreso dalla Suprema Corte di Cassazione nella sentenza sopra citata), e' attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il citato articolo 41, par. 2 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

In forza di tale principio, che trova applicazione ogniqualevolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione, mediante una previa comunicazione del provvedimento che sarà adottato, con la fissazione di un termine per presentare eventuali difese od osservazioni.

Dal complesso delle considerazioni fin qui svolte si deve concludere che un atto destinato ad incidere in modo negativo sui diritti e gli interessi del contribuente, deve essere a quest'ultimo comunicato, in ragione del dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l'attivazione del "contraddittorio", che costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa.

Il principio del contraddittorio implica che l'amministrazione finanziaria non possa limitarsi a dare atto di aver esaminato le osservazioni e richieste presentate dal contribuente, ma debba specificamente motivare circa il perché del loro rigetto o della ritenuta loro irrilevanza. Laddove la motivazione dell'atto sia carente sotto questo profilo, esso incorre in un vizio di legittimità. Gli uffici impositori devono infatti valutare le osservazioni e richieste presentate dal contribuente e darne contezza nell'atto conseguentemente emanato. Non è, infatti, conforme alla *ratio* del principio del contraddittorio che i contenuti di tale valutazione possano rimanere non palesati al contribuente. In tale ipotesi si manifesterebbe anche una violazione del principio di trasparenza, corollario del principio di buon andamento della pubblica amministrazione.

Né è da trascurare come dalla violazione del principio di trasparenza possa risultare una violazione del diritto di difesa: tale diritto non è, infatti, pienamente esercitabile laddove la pubblica amministrazione non abbia palesato le ragioni del proprio dissenso rispetto alla posizione del contribuente.

Il fatto che l'ufficio impositore non palesi le ragioni in base alle quali ha ritenuto di non accogliere le osservazioni e richieste presentate dal contribuente nell'esercizio del diritto al contraddittorio porta a delineare un deficit motivazionale dell'atto, risultando carente la valutazione delle risultanze dell'istruttoria procedimentale.

L'obbligo di motivazione degli atti della pubblica amministrazione assume, come è noto, carattere generale e cogente. La funzione della motivazione è quella di consentire al destinatario dell'atto di avere piena conoscenza delle ragioni per cui è stato assunto un provvedimento sfavorevole nei suoi confronti. Tale conoscenza è anche finalizzata a consentire al destinatario di farne valere l'eventuale illegittimità. Se la motivazione non è completa, questa essenziale finalità ne risulta frustrata, con pregiudizio per il diritto di difesa, oltre che del principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione.

Per cui, in logica sequenziale, vi é l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di provare e adeguatamente motivare le proprie decisioni, tenendo conto delle osservazioni e dei chiarimenti dei contribuenti, pena la nullità dell'atto di accertamento.

In ultimo, il 3° comma provvede ad inserire il risarcimento del danno al contribuente quale misura posta ad evitare che l'azione dell'amministrazione finanziaria sia condotta senza la dovuta imparzialità e correttezza, a salvaguardia del principio di parità nei rapporti tra Stato e cittadino.

Articolo 6 bis – Dichiarazioni

L'articolo riprende, con opportune modificazioni e integrazioni, quanto parzialmente statuito dal 3° comma del vigente articolo 6, ora inserito al 2° comma dell'articolo in commento.

In via preliminare, si statuisce, in un' ottica di semplificazione, i termini entro i quali devono essere approvati e pubblicati i modelli di dichiarazione, le istruzioni, i software applicativi e di controllo, ivi compresi gli studi di settore, esigenza particolarmente sentita al fine di consentire, per tempo, la conoscenza da parte del contribuente degli adempimenti cui deve far fronte (*comma 1*).

Inoltre, si precisa che il termine entro il quale l'amministrazione finanziaria deve procedere alla liquidazione dei tributi ha natura "perentoria" e non meramente "ordinataria", non essendo concepibile che il cittadino rimanga indefinitamente soggetto al potere dell'Amministrazione, dovendo essere individuato un termine decadenziale, in funzione della tutela del contribuente (*comma 3*).

I commi da 4 a 8, trattano specificamente il tema della dichiarazione integrativa, che il contribuente può presentare, entro i termini di scadenza del periodo di accertamento, sia per correggere errori od omissioni, sia quando la variazione si traduce a proprio vantaggio. Per le dichiarazioni cd "a favore" si supera, pertanto, il limite temporale di cui al comma 8-bis dell'articolo 2 del DPR 322/1998.

La logica sottesa alle modifiche proposte intende agevolare il ravvedimento del contribuente, nell'ottica di una semplificazione procedurale degli adempimenti.

La dichiarazione "integrativa" può quindi essere presentata in qualunque momento, sul presupposto che la dichiarazione fiscale è una *dichiarazione di scienza* e può essere in ogni momento emendata o corretta

dal contribuente, fermo restando il diritto dell'autorità fiscale di ciascuno Stato membro di provvedere a nuova liquidazione dei tributi.

La dichiarazione *integrativa* potrà, dunque, portare a due distinti risultati per il contribuente:

- a) potrebbe essere tenuto a versare maggiori imposte ovvero riscontrare che ha diritto ad un minor credito d'imposta; a tal fine la legge ordinaria stabilirà il livello della sanzione e degli interessi dovuti ma in un'ottica premiale, quindi contenuta, per *agevolare il ravvedimento* del contribuente (da qui il richiamo al novellato 7° comma dell'art. 10-bis di cui si dirà oltre).
- b) accertare che ha pagato più imposte rispetto al dovuto o che il suo credito è superiore a quanto indicato nella dichiarazione originaria; in tal caso, il maggior credito potrà essere portato in compensazione dal contribuente nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui la dichiarazione integrativa è stata presentata o chiesto a rimborso. Trattandosi di un *errore* del contribuente, non sono riconosciuti interessi sulle maggiori somme versate.

Infine (comma 5), recependo la prassi più recente (Circolare n.31/E del 24 settembre 2013), si stabilisce che la presentazione di una dichiarazione integrativa estende i termini previsti per l'amministrazione finanziaria, sempre a pena di decadenza, di esercitare il proprio potere di accertamento. Per cui l'attività accertativa degli uffici, che si esplica nei termini di decadenza di cui all'articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, saranno calcolati a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa, ma in relazione e nei limiti degli elementi "rigenerati" in tale dichiarazione.

Resta fermo che la dichiarazione integrativa non potrà essere presentata qualora siano iniziate attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria (comma 7).

Articolo 7 – Chiarezza e motivazione degli atti.

Il modificato 1° comma dell'articolo in esame, si ricollega al nuovo articolo 5-bis riaffermando il principio della motivazione degli atti di accertamento a tutela del diritto di difesa e, secondo la giurisprudenza più recente, (C. Cassazione, sentenza n. 14189 del 5 giugno 2013), prevede che l'obbligo di motivazione degli atti tributari possa essere adempiuto anche per *relationem*, ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero laddove il contribuente ne sia già provatamente in possesso.

Articolo 8 – Tutela dell'integrità patrimoniale

Si interviene modificando il 4° e 5° comma, ed inserendo il comma 5-bis.

Al 4° comma viene esplicitato che il rimborso dei costi per le garanzie prestate dal contribuente deve essere effettuato non quando sia “definitivamente” accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata, ma al momento in cui risulti non dovuto, quindi anche antecedentemente ad esempio per effetto di un sindacato giurisdizionale.

Il nuovo comma 5-bis, delinea un preciso limite alla sospensione dei crediti vantati dai contribuenti verso lo Stato, siano essi anche di natura tributaria. Lo Stato e gli enti pubblici potranno negare il rimborso al contribuente nei soli limiti dell'ammontare da questi eventualmente dovuto in conseguenza di un accertamento per maggiori imposte dovute (e correlate sanzioni ed interessi). In caso di accertamento contestato dal contribuente, nei gradi superiori al primo la sospensione non può avere luogo per un ammontare superiore a quanto dovuto dal contribuente in conseguenza dell'ultima decisione giurisdizionale.

Infine, il comma 5 è modificato prevedendosi che l'obbligo decennale di conservazione di atti e documenti ai fini tributari, si estende anche alle scritture contabili.

Articolo 10 – Tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente. Errori del contribuente.

E' elemento *fondante* dello Statuto, che i rapporti tra contribuente e l'autorità fiscale siano improntati al principio della collaborazione e della buona fede. I principi richiamati indicano la necessità di un rapporto fiscale di semplice attuazione, trasparente e condiviso (*tax compliance*), basato su presupposti di leale cooperazione, anziché di reciproco sospetto o diffidenza, per favorire un civile dialogo tra amministrazione finanziaria e contribuenti.

In questo contesto, qualora il contribuente si sia attenuto alle indicazioni originarie dell'autorità fiscale questa non può successivamente pretendere imposte, sanzioni o interessi, pur se in seguito ha modificato il proprio orientamento; stesso principio va esteso qualora il comportamento del contribuente risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa (*comma 2*).

La disposizione in esame vuole garantire il riconoscimento della buona fede del contribuente da parte dell'autorità fiscale, quale principio di legalità sostanziale.

Del pari (*comma 3*), appare necessario statuire che le sanzioni non debbano essere comunque irrogate allorché la violazione si traduca in un comportamento, anche omissivo, che però non dà luogo ad alcun debito di imposta.

Ciò riguarda essenzialmente quegli errori di interpretazione, materiali o involontari (es. la mera dimenticanza), che vengono commessi nel corso di un processo decisionale, di contabilizzazione o di mero calcolo.

In principio, pertanto, non v'è distinzione tra errore formale o sostanziale, quanto all'accertamento se vi è stato o meno un minore versamento di tributi ovvero se il contribuente ha beneficiato di un maggior credito

La "correzione" del comportamento o dell'adempimento agevola il contribuente e si colloca nello spirito di collaborazione che la disposizione intende favorire; se l'errore *non* si traduce in un mancato versamento d'imposta, quindi senza che vi sia un concreto danno per l'erario, sanzionare il contribuente comporta il venir meno dei presupposti di leale cooperazione.

Articolo 10 bis - Sanzioni

E' stato appositamente inserito un nuovo articolo improntato al rispetto del principio di proporzionalità di derivazione comunitaria.

E' comune e condiviso principio che lo Stato adotti idonee e necessarie misure per prevenire e reprimere l'evasione o la frode fiscale, che oltre a comportare danni sociali altera le regole fondamentali della concorrenza.

La lotta all'evasione fiscale, o comunque il recupero delle imposte per comportamento non corretto del contribuente, impone di stabilire appropriate sanzioni da applicare in caso di inosservanza delle norme tributarie; pur tuttavia esse devono essere proporzionate alla gravità della violazione anche quando hanno finalità dissuasive. In definitiva, le sanzioni non devono essere sproporzionate tenuto conto della reale e concreta gravità della violazione.

In tal senso vengono posti dei limiti che tendono a tutelare i contrapposti interessi e precisamente:

- a) le sanzioni irrogate non possono comunque superare, nei casi più gravi, i due terzi della maggiore imposta accertata a carico del contribuente (*comma 2*);
- b) gli interessi sulle somme pagate in ritardo non devono superare il tasso legale (*comma 3*);
- c) qualunque provvedimento sanzionatorio deve essere preceduto da una contestazione specifica e non può comunque essere emanato per una somma inferiore a cento euro (*comma 4*).

In ogni caso, nessun contribuente può essere oggetto di provvedimento cautelare o di esproprio su beni di proprietà, per un importo che ecceda quanto dovuto a titolo di imposte, sanzioni ed interessi, e sempreché il debito tributario sia sussistente a titolo definitivo o in base a titolo esecutivo (*comma 5*). Ragioni di equilibrio ed equità sono alla base di questa disposizione, che ha l'intento di evitare che a fronte di un debito complessivo, ancora non definitivo, sia disposto dall'amministrazione finanziaria un blocco su beni patrimoniali del contribuente con un valore ben superiore rispetto al supposto debito. Il danno, anche solo *potenziale*, che ne deriverebbe al contribuente non giustifica, in principio, misure sproporzionate di natura imperativa dovendo lo Stato, alternativamente, consentire anche altre forme di garanzia commisurate al reale importo richiesto.

E' peraltro importante anche prevedere, nello spirito di *leale cooperazione*, il *ravvedimento* dei contribuenti che intendano regolarizzare la propria posizione tributaria purché, ovviamente, non sia ancora iniziato il procedimento di accertamento dei tributi. Lo Stato, con appositi provvedimenti normativi, regolamentari o amministrativi, *agevola* il *ravvedimento* dei contribuenti, attraverso la riduzione delle sanzioni in modo appropriato o comunque in misura tale da indurre il contribuente ad adempiere al proprio obbligo tributario (*comma 7*).

Articolo 11 - Interpello

La disposizione provvede a disciplinare, con modifiche, le richieste di chiarimenti rivolte dai contribuenti all'amministrazione finanziaria in merito all'interpretazione ed applicazione delle norme tributarie.

L'interpretazione delle norme tributarie può presentare elementi di incertezza, sì che il contribuente, con riferimento ad un caso concreto, possa trovarsi nella perplessità del comportamento più corretto da adottare.

Per ragioni di semplificazione, si ritiene che la procedura di interpello debba essere “unica” estendendosi, quindi, anche alla disapplicazione di norme *antielusiva* o *antiabuso*, così da ricomprendervi tutte le fattispecie che interessano il rapporto tributario (*comma 1*).

Inoltre, posto che la presentazione dell’istanza di interpello non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria (es. quanto ai termini di presentazione delle dichiarazioni e pagamento di imposte), atteso che sarà interesse dei contribuenti presentare per tempo le proprie richieste di chiarimento, si supera l’obbligo che l’interpello debba necessariamente precedere il compimento dell’operazione.

Posto l’assunto che l’interpello si fonda sul principio del legittimo affidamento, nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta dall’amministrazione finanziaria entro il termine dei 120 giorni e limitatamente alla questione oggetto dell’istanza di interpello, non possono essere richieste *imposte*, né irrogate sanzioni (*comma 3*). L’introduzione del divieto di richiedere in futuro anche le imposte, oggi limitato alle sole sanzioni, consente di rendere stabile il rapporto tributario riconoscendo conforme alle disposizioni di legge il comportamento tenuto dal contribuente, oltre a vietare dannosi “*revirement*” da parte dell’amministrazione finanziaria.

I nuovi commi *3-bis* e *3-ter* introducono il principio che la risposta dell’amministrazione finanziaria all’interpello rientri a pieno titolo fra i c.d. *atti impugnabili*. Laddove il contribuente ritenga che la risposta dell’autorità fiscale non sia conforme al dettato normativo, tenuto conto degli effetti finanziari che ne possono derivare, il comma *3-bis* consente che l’interpello sia sottoposto a sindacato giurisdizionale.

L’impugnabilità dell’interpello, pur trattandosi di mera facoltà che comunque rafforza il principio di parità tra Stato e cittadino, ha già trovato fondamento in recenti pronunce delle Suprema Corte di Cassazione seppur limitate al merito dell’interpello *disapplicativo* (C. Cassazione sentenze 15.4.2011 n. 8663 e 13.4.2012 n. 5843). Peraltro, in ambito comunitario nella nota sentenza Leur-Bloem (causa C-28/95 del 17 luglio 1997, punto 41), la Corte di Giustizia ha già affermato che non può essere negato un sindacato giurisdizionale.

Proceduralmente, il contribuente potrà “temporaneamente” adeguarsi alla risposta dell’amministrazione finanziaria, ma ha il diritto di sottoporre l’esame del proprio interpello alla Commissione Tributaria e nel

caso di soccombenza dell'amministrazione finanziaria, avrà diritto alla restituzione delle imposte e tasse indebitamente pagate maggiorate dell'interesse legale.

In alternativa, il contribuente potrà anche non adeguarsi alla risposta dell'autorità fiscale, non ritenendola conforme al dettato normativo, ma in tale ipotesi resta fermo il diritto dell'amministrazione finanziaria di accertare le maggiori imposte o tasse che ritiene dovute, sempre fermo restando il diritto di impugnare l'atto di accertamento.

Articolo 12 – Diritti e garanzie del contribuente

Viene introdotto al comma 7 l'espressa previsione di nullità dell'avviso di accertamento, oggi assente, notificato prima della scadenza del termine di 60 giorni decorrenti dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, termine entro i quali il contribuente può comunicare osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori, fermo restando la deroga per i casi di particolare e motivata urgenza.

La modifica proposta rinforza i principi insiti nel contraddittorio endoprocedimentale, secondo la recente giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia richiamata nel commento all'art. 5-bis.
