

**PAGINE SAGGIO
PER GENTILE CONCESSIONE
DELL'EDITORE**

Un valido contributo per affrontare con disinvoltura le problematiche fiscali che connotano il mondo dell'imprenditore e delle professioni.
Manuali, applicazioni e attualità riguardanti fiscalità internazionale, strumenti e tecniche di pianificazione, teoria e pratica fiscale.

Giancarlo Grossi – Arturo Pardi – Alberto Russo
STATUTO DEL CONTRIBUENTE
E DIRITTO D'INTERPELLO

ISBN 88-513-0002-X
F2 pp. 208, € 15,49

Con la legge 212/2000, meglio nota come Statuto del Contribuente, il soggetto passivo d'imposta assume, rispetto al passato, un ruolo di maggiore centralità. La Carta dei diritti, che pone l'Italia al passo di altri ordinamenti stranieri, sancisce, infatti, alcuni principi fondamentali che il volume analizza con puntualità: incentivazione alla collaborazione tra Fisco e contribuenti; chiarezza nelle norme e, laddove queste risultino poco comprensibili, possibilità per il cittadino di ottenere una risposta dall'A.F. su come interpretarle (diritto d'interpello); maggiore garantismo nelle verifiche fiscali.



Luigi Quercia
IL PROCESSO TRIBUTARIO

ISBN 88-513-0028-3
F4 pp. 272, € 20,00

Con l'attribuzione alle Commissioni Tributarie della competenza su tutti i tributi, la legge finanziaria 2002 ha realizzato quell'unità della giurisdizione tributaria da più parti invocata.

Alla luce del rinnovato contesto normativo, il volume opera un'analisi dettagliata dell'intero *sistema processuale tributario* con costanti richiami alle novità legislative che hanno portato, ad esempio, a prevedere la sospensione delle sanzioni in grado d'appello o a sottoporre al vaglio dei giudici tributari l'ipoteca e il sequestro conservativo dei beni del contribuente.

Il *commento organico* al D.Lgs. n. 546/92 è accompagnato da puntuali riferimenti agli interventi interpretativi (succedutisi in questi anni) del Ministero delle finanze nonché della giurisprudenza di merito e di legittimità, in particolare dopo l'istituzione della *sezione tributaria* della Cassazione.





Sergio Mogorovich **I REGIMI CONTABILI**

ISBN 88-513-0030-5
F5 pp. 320, € 25,00

La *regolare tenuta* e la *conservazione* delle scritture contabili trovano il loro fondamento e la loro disciplina nei regimi contabili.

Il manuale, grazie alla sua semplicità espositiva, illustra le formalità che devono essere scrupolosamente osservate dalle imprese per non incorrere nelle pesanti sanzioni, amministrative e penali, applicabili per omissioni, incompletezze e infedeltà delle annotazioni.

Per la sua impostazione, il testo si rivolge non solo alle imprese ed ai loro consulenti ma anche agli studenti di materie economico-aziendali.



Sergio Mogorovich **LA TASSAZIONE DEL LAVORO DIPENDENTE**

ISBN 88-513-0062-3
F6 pp. 352, € 20,00

La casistica e i problemi interpretativi generati dalla disciplina fiscale sul reddito di lavoro dipendente sono molteplici; è quindi necessario che consulenti e responsabili del personale dispongano degli strumenti idonei per affrontare al meglio ogni situazione.

Il volume analizza la tassazione del reddito di lavoro dipendente in maniera completa: si dà spazio, infatti, a temi come le regole procedurali per determinare la retribuzione imponibile, l'aspetto previdenziale ed assistenziale della

retribuzione, le erogazioni liberali, le assicurazioni per il personale, i risarcimenti nel rapporto di lavoro, gli adempimenti del sostituto d'imposta, i redditi soggetti a tassazione separata, le sanzioni.

Il tutto grazie a un'esposizione chiara e ricca di continui richiami ai pronunciamenti ministeriali.



Sergio Mogorovich **LA CARTELLA DI PAGAMENTO** Controversie e soluzioni

ISBN 88-513-0038-0
F7 pp. 176, € 14,00

Alla notifica di una cartella esattoriale, sistematicamente, ci si interroga sui motivi che hanno portato a formalizzare l'atto, si cerca, nei limiti del possibile, di verificare la correttezza della procedura di notificazione, si valuta la possibilità di contestare la cartella di pagamento per evitare il pagamento delle somme pretese.

Il volume informa il contribuente, o, in sua vece, il professionista che ne cura l'assistenza fiscale o previdenziale, su tutto quanto c'è da sapere circa l'*iter* di formazione dei ruoli e gli uffici deputati a fornire chiarimenti, sospensioni e annullamenti nonché la proposizione dei ricorsi. Il testo, che si giova di numerosi esempi pratici e schemi sinottici, propone, inoltre, la modulistica essenziale e i nuovi codici tributo in vigore dal 1° marzo 2002.

Riccardo Albanesi – Luca Bandera
Studio Meli & Associati

I VEICOLI AZIENDALI

Trattamento fiscale – Formulario e foglio elettronico per il calcolo delle deducibilità fiscali dei costi auto

ISBN 88-513-0071-2

F8 pp. 144, € 18,00

Offrendo un'immagine a tutto tondo dell'ordinamento tributario sugli autoveicoli, il volume guida l'imprenditore, il professionista e il consulente nella *gestione fiscale* di un bene la cui amministrazione non è sempre pacifica. Le problematiche trattate abbracciano la casistica più ampia: *imposizione diretta, cambio di destinazione del veicolo o concessione in uso a terzi dello stesso, applicabilità della Legge Tremonti, regime fiscale delle spese relative alle trasferte effettuate da dipendenti e collaboratori, IVA, cessione di veicoli usati, tassa e trasferimento di proprietà ecc.*



Lucio Simonelli

L'AUTOTUTELA NEL SISTEMA FISCALE

Strumenti, modalità applicative ed effetti nel procedimento tributario – Preavvisi telematici – Tributi locali

ISBN 88-513-0082-8

F9 pp. 272, € 19,00

Annullare illegittime richieste di pagamento avanzate dal Fisco! Con lo strumento dell'autotutela, potere riconosciuto agli organi dell'Amministrazione finanziaria di riesaminare i propri atti derogando al vecchio precetto della "difesa a oltranza" di provvedimenti anche manifestamente viziati, è possibile. Tutte le occasioni in cui il contribuente può far valere le *proprie ragioni*, ottenendo, anche telefonicamente, che l'Amministrazione finanziaria "ri-consideri" i propri atti, sono esaminate in questo volume che fonde l'immediatezza delle tavole sinottiche all'analisi delle questioni giurisdizionali, dottrinarie e alla prassi. Non mancano, inoltre, le informazioni (*recapiti telefonici, e-mail, calendari di ricevimento*) relative alle varie strutture cui rivolgersi secondo le necessità (*Call-center, Centri operativi, Uffici del Garante*) e i fac-simile dei modelli di ricorso più usuali.



Claudio Carpentieri

COMPENSAZIONE E RIMBORSO DELLE IMPOSTE

Gestione del credito d'imposta. Norme e procedure

ISBN 88-513-0136-0

F10 pp. 248, € 19,00

Grazie al modello F24 il contribuente può compensare, in senso orizzontale o verticale, crediti e debiti per imposte e contributi, ferma restando la facoltà di utilizzare la tradizionale procedura per il rimborso di quanto versato in più. Per l'accurata analisi dei presupposti normativi e interpretativi in materia, il volume si propone come una guida alle modalità di compensazione e alla richiesta dei rimborsi in campo IVA e delle imposte sui redditi. Giusto rilievo è, inoltre, conferito agli aspetti legati ai calcoli di convenienza nella gestione del credito d'imposta, al trattamento sanzionatorio nonché alle peculiarità e alle opportunità concesse a particolari soggetti economici, quali i gruppi di imprese.





Luigi Quercia

GLI ADEMPIMENTI FISCALI NELLE PROCEDURE CONCORSUALI

ISBN 88-513-0151-4

F11 pp. 144, € 11,00

La complessità delle mansioni civilistiche e fiscali che un curatore fallimentare si trova a svolgere imporrebbe una normativa di riferimento organica. Accade, invece, che mentre la disciplina civilistica ha diretto riferimento nella *legge fallimentare* (datata, peraltro, 1942!), per quanto attiene alle norme tributarie, bisogna riconnettersi a leggi d'imposta prive, nella gran parte dei casi, di richiami espliciti al fallimento e all'ufficio del curatore.

Il rischio più ricorrente, in tale situazione, è quello del dubbio interpretativo e delle ripercussioni che lo stesso può avere sull'intera procedura.

L'autore illustra gli adempimenti fiscali a carico del curatore fallimentare, del commissario liquidatore e del commissario giudiziale, nel corso dell'*iter* delle diverse procedure concorsuali. Ampio spazio, inoltre, è dedicato alle comunicazioni da trasmettere alla C.C.I.A.A. e al ruolo del curatore fallimentare nell'ambito della L. 289/02 (*finanziaria* 2003).



Paolo Bosisio – Giuseppe Colciaghi

IL REDDITO D'IMPRESA

Norme, commento, casi pratici

ISBN 88-513-0163-8

F12 pp. 592, € 34,00

Ricorrendo alla forma del *commentario analitico*, gli autori esaminano in maniera completa le norme del TUIR che disciplinano il reddito d'impresa.

Nel manuale, aggiornato alla luce delle novità introdotte dalla *legge finanziaria per il 2003*, sono, infatti, illustrati, singolarmente, i vari articoli del Testo Unico riguardanti i principi generali di determinazione del reddito di impresa

(*competenza, inerenza, correlazione dei costi ai ricavi ecc.*) e gli elementi che lo compongono: *ricavi, plusvalenze, sopravvenienze attive e passive, rimanenze finali, interessi attivi e passivi, costo del lavoro, oneri di utilità sociale, minusvalenze, ammortamenti, accantonamenti, spese per i veicoli ad uso promiscuo*.

L'analisi non è limitata alla sola norma, poiché si dà spazio agli orientamenti dell'Amministrazione finanziaria, della giurisprudenza tributaria, della dottrina.

Paolo Troiano

IL TRUST

Aspetti fiscali

F13 (*disponibile da ottobre 2003*)

Di derivazione anglosassone, nel nostro ordinamento il *trust* ha ottenuto il riconoscimento giuridico dei suoi effetti in seguito alla Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, ratificata dall'Italia (l. n. 364/89) mediante un complesso di norme di diritto internazionale privato. Duplice è l'obiettivo del testo: illustrare le caratteristiche principali e le diverse forme che il *trust* può assumere secondo il tipo di disciplina cui è sottoposto; fornire, a quanti - a vario titolo - siano interessati a occuparsi delle implicazioni fiscali riconducibili all'uso del *trust*, gli strumenti metodologici necessari per comprendere le analisi, e le relative conclusioni, sulla disciplina tributaria applicabile all'istituto.

G. Grossi - A. Pardi - A. Russo

Statuto del contribuente e diritto d'interpello

Gli strumenti di tutela nei confronti
dell'A.F.

Verifiche fiscali e garanzie per i
contribuenti

C.M. n. 50/E del 31-5-2001

D.M. 209/2001 (G.U. n. 128 del 5-6-2001)

Copyright © 2001 Esselibri S.p.A.
Via F. Russo, 33/D
80123 Napoli

Tutti i diritti riservati
È vietata la riproduzione anche parziale
e con qualsiasi mezzo senza l'autorizzazione
scritta dell'editore.

Per citazioni e illustrazioni di competenza altrui, riprodotte in questo libro, l'editore è a disposizione degli aventi diritto. L'editore provvederà, altresì, alle opportune correzioni nel caso di errori e/o omissioni a seguito della segnalazione degli interessati.

Prima edizione: giugno 2001
F2 - Statuto del contribuente e diritto d'interpello
ISBN 88-513-0002-X

Ristampe

8 7 6 5 4 3 2 1 2001 2002 2003 2004

Questo volume è stato stampato presso:
Officina Grafica Iride
Via Provinciale Arzano-Casandrino, VII Traversa, 24 (80022) Arzano (NA)

sistemi editoriali 

Professionisti, tecnici e imprese
Gruppo Editoriale Esselibri - Simone

Coordinamento redazionale: *Ciro Iacone*

Impaginazione: *Pasquale Antignano*

Progetto grafico e copertina: *Marco Agnisetta*

■ Prefazione

Cenni storici

Nel lontano 1992, l'allora Ministro Rino Formica ed il Segretario Generale alle finanze Giorgio Benvenuto si fecero promotori del progetto di creare uno statuto dei diritti dei contribuenti tanto che lo stesso Onorevole Benvenuto se ne occupò specificatamente durante il discorso d'insediamento.

Da allora continuarono ad occuparsene Giovanni Gorla prima e Franco Gallo poi. Seguirono, nel 1993 e nel 1994, due disegni di legge per opera, rispettivamente, del Ministro Giulio Tremonti e del Ministro Augusto Fantozzi.

Solo nel 2000, dopo una gestazione di quattro anni, lo statuto del contribuente ha visto finalmente la luce grazie al Ministro Vincenzo Visco (titolare del Dicastero delle Finanze) ed è stato approvato dal parlamento.

Il termine Statuto è sicuramente impegnativo, ma rende l'idea del progetto globale che il parlamento ha voluto realizzare e porre in essere.

Proprio nel dopoguerra, il cd. statuto dei diritti dei lavoratori indubbiamente ha contribuito, con un'organica legge di sistema, a promuovere ed esaltare l'idea che i diritti dei lavoratori avrebbero trovato una centralità nella società civile.

La carta dei diritti del contribuente si colloca in una fase estremamente delicata ed importante del rapporto cittadino contribuente, stante l'importanza che assume nella nostra società civile dove la pressione fiscale vanta un rapporto così elevato rispetto al Prodotto Interno Lordo. La vera rivoluzione fiscale che si sta verificando nel nostro paese non poteva lasciare indifferenti commentatori autorevoli, la dottrina, l'amministrazione finanziaria e, comunque, sia gli operatori del settore sia i contribuenti.

Si è, pertanto, analizzato alla luce delle riforme introdotte nel sistema tributario, il mutamento costante, ma estremamente significativo che sta incidendo in modo sostanziale nell'assetto cittadino-stato.

Già da qualche tempo in molti ordinamenti stranieri è in vigore il cd. statuto dei contribuenti.

Si ricorda da ultimo l'integrazione avvenuta negli Stati Uniti del cd. *Tax payer's bill of rights* laddove è previsto accanto al principio d'irretroattività dei regolamenti il diritto ad ottenere un'equa riparazione a causa degli errori commessi dal fisco nella misura massima di un milione di dollari.

La credibilità dello Stato si regge, infatti, sulla premessa che il rapporto impositivo Stato-contribuente possa svilupparsi nel modo più concreto ed equilibrato. E ciò è possibile, anche se non scevro da difficoltà e complicazioni, solo ove il cittadino sia nelle condizioni di riporre le condizioni di suddito e vestire l'abito da cittadino.

Se è discutibile ritenere che il legislatore o l'esecutivo sia in grado di produrre una norma generale di semplificazione è doveroso, così come auspica e promuove lo statuto stesso, procedere nel senso di una maggiore semplificazione. Il tutto nella considerazione che semplificare è un processo non riconducibile ad una scelta episodica del legislatore.

Una legge, come testualmente affermato, in attuazione di principi costituzionali e contenente principi generali che pur non avendo la forma della legge costituzionale non può essere derogata da leggi speciali. Un provvedimento che pone al centro della sua attenzione il cittadino sia nella veste di contribuente sia in quella d'utente e che mira a sviluppare il rapporto impositivo nel modo più concreto ed adeguato.

Ciò significa garanzia per il cittadino ma anche garanzia di un corretto funzionamento dello stato e, pertanto, della sua credibilità. Non può certamente pretendersi che il cittadino il quale, in ogni caso forzatamente, è tenuto a contribuire alle spese pubbliche lo faccia con entusiasmo, ma occorre in ogni caso che vi sia quella chiara comprensibilità degli adempimenti tributari, un rapporto sereno e corretto tra fisco e contribuente.

Si è per questa ragione sottolineato che le norme statutarie non possono essere derogate, se non espressamente e mai da leggi speciali, e che esse costituiscono esplicita attuazione di principi costituzionali: art.3 Cost. (uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge): *“Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, d'opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli d'ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese”*, art. 23 Cost. (potere d'imposizione soggetto solo alla legge): *“Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*, art. 53 Cost. (principio di solidarietà contributiva): *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*, art. 97 Cost. (principio di buon andamento ed imparzialità): *“I pubblici uffici sono organizzati secondo le disposizioni di legge in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione. Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari. Agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante concorso, salvo i casi stabiliti dalla legge”*.

Tale richiamo (che però evita il riferimento all'inviolabilità del domicilio, che viene così severamente inciso dalle disposizioni in tema di verifiche) se vale ad affermare l'importanza in termini di principio della norma, non è idonea ad attribuirle natura costituzionale.

Autorevoli studiosi della materia ne hanno delineato la natura “autorafforzante” che però allo stato nulla sembrerebbe di più che di una petizione, pur importante, di principio.

Nondimeno, suscita perplessità interpretative il concetto di leggi speciali che evidentemente dovrebbe essere letto come riferito alle disposizioni concernenti i singoli tributi (legge 7.1.29. n.4)

Salvo casi eccezionali, le disposizioni tributarie **non possono avere effetto retroattivo**. Per quanto riguarda i tributi periodici, le modifiche produrranno effetti solo nell'eser-

cizio d'imposta **successivo** a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

L'istituzione di un garante del contribuente, che speriamo possa fornire una maggiore prova di efficacia rispetto all'esperienza nazionale in tema di **ombudsman**, costituisce, sia pur nella difficoltà di incidere direttamente (a differenza che negli USA) sugli atti cosiddetti lesivi nei confronti del contribuente, un significativo elemento di novità. Il suo contenuto, ancora non sufficientemente definito, non può che assumere rilievo nella prassi dell'indagine fiscale che vedeva l'operatore nella propria attività privo di vincoli che non fossero quelli gerarchici.

I poteri del Garante sono molti, ma tutti, in definitiva, sembrano rimessi al buon ascolto da parte dell'Amministrazione finanziaria. Molto dipenderà dalle persone investite di tale compito.

L'importanza del provvedimento va vista indubbiamente nella tendenziale imposizione di un rapporto di correttezza tra Fisco e cittadino. Le norme devono essere comprensibili e, laddove non siano chiare, il cittadino deve potere ottenere una risposta dall'amministrazione finanziaria sul come interpretarle.

Se l'Amministrazione Finanziaria non risponde nel termine prefisso, tale silenzio consente al contribuente di applicare la norma nel senso in cui l'ha interpretata. Il tutto rovesciando l'atteggiamento da sempre seguito dalla Pubblica Amministrazione: prima provvedi ad applicare le disposizioni e poi, se sbagli, rettifici le conclusioni così raggiunte con conseguenti sanzioni.

Manca un raccordo tra l'interpello previsto dallo Statuto del Contribuente ed il sistema penale tributario posto che solo nei limitati casi previsti dalla riforma penale tributaria il contribuente che si rivolge all'Amministrazione Finanziaria confidando nel suo parere è esente da pena. Al contrario, nessuna garanzia in tal senso è prevista dall'interpello tributario ai fini penali. Si ha, tuttavia, motivo di ritenere che la buona fede nel settore amministrativo potrà avere ancora più attenzione innanzi al giudice penale; per questa ragione, il contribuente che prospetta, comunque, un dubbio all'amministrazione e che trova avallo nel comportamento (espresso ma anche tacito) del fisco, difficilmente potrà essere ritenuto responsabile, a titolo di dolo, di tale interpretazione.

Norme di tutela del contribuente

Le principali disposizioni dettate ad effettiva tutela del contribuente prevedono che:

- l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione;
- è ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui, senza però la liberazione del contribuente originario;
- non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori qualora il contribuente si sia conformato ad indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria; in ogni caso, le sanzioni non sono comunque irrogate qualora la violazione dipenda da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito d'applicazione della norma tributaria o quando si traduca in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta.

L'amministrazione finanziaria deve sempre informare il contribuente, con mezzi idonei, di tutte le disposizioni legislative ed amministrative vigenti in materia tributaria. Inoltre, l'Amministrazione finanziaria dovrà seguire dei punti cardine che sono:

semplificazione - motivazione - chiarezza

Ma ciò che appare particolarmente incisivo nel tempo è il richiamo allo stesso legislatore a semplificare la normativa tributaria e ad emanare leggi trasparenti.

Se si pensa alla smisurata produzione legislativa in argomento, alla elaborazione di un numero così consistente d'interpretazioni ministeriali che sono difficilmente recepibili da parte dello stesso ufficio, è intuibile in che condizioni si trova il malcapitato contribuente.

Finalmente si promette chiarezza nelle contorte norme tributarie, tradizionalmente dense di richiami ad altre norme e che richiedono una lettura impegnativa e disagiata per gli stessi esperti del settore.

Il richiamo di altra disposizione deve, infatti, evocare anche il contenuto sintetico delle disposizioni alle quali si intende fare rinvio, mentre per le disposizioni modificative di leggi tributarie il legislatore dovrà riportare il testo conseguentemente modificato.

In sostanza, si eviterà il rompicapo del contribuente proteso a realizzare un faticoso collage di norme sovrapposte e che, più propiziamente, si occuperà della concreta disamina della norma.

Addio al *burocratese*? Sembrerebbe di sì, almeno negli intendimenti lodevoli del legislatore.

Ma non tutti i segnali sono così incoraggianti a parte le reiterate modifiche e deroghe contenute nella finanziaria 2001 e nel *collegato fiscale*.

Va evidenziato come il decreto legislativo n. 32 del 26-1-2001 pubblicato sulla G.U. del 5-3-2001 n. 53 in attuazione dei poteri dell'esecutivo in base all'art.16 dello statuto del contribuente di emanare "*disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili anche dalle disposizioni della presente legge*" non appare osservante di quella coerenza sopra indicata con i principi statutari.

E valga un esempio in tema di motivazione degli atti.

L'encomiabile art. 7 dello statuto in tema di *chiarezza e motivazione degli atti* dopo avere esteso il principio di motivazione previsto dall'art. 3 della L. n. 241/90 anche nel procedimento tributario, aggiunge che "se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che si richiama".

Si ricorda che, conformemente a tale principio, il Ministero con la circolare n. 150/E/161104 del 1° agosto 2000 aveva invitato gli uffici alla materiale allegazione "agli atti di accertamento e irrogazione delle sanzioni di copia degli atti richiamati nelle motivazioni"

Si assiste, invece, ad un'inversione di tendenza con l'art. 1 lettera c) del decreto di attuazione che modifica significativamente l'inequivocabile precetto contenuto nell'art. 7 dello statuto, ritenendo assolto l'obbligo di motivazione qualora nella ipotesi di richiamo

di altro atto ne sia stato “riprodotto il contenuto essenziale. Non sfugge a nessuno come il decreto correttivo, finalizzato alla stretta necessità di assicurare coerenza con i principi di legge dello statuto, in questo caso costituisca un’involuzione dei principi di sistema ed una modifica non consentita anche in termini di stretta necessità a tale disposizione. Se ne dovrà argomentare una violazione del principio costituzionale di abuso di delega? non sarebbe un buon inizio per una così apprezzabile e pacifica rivoluzione.

Sarebbe stato più opportuno recepire il suggerimento delle commissioni parlamentari che auspicavano l’obbligo della attestazione e prova che l’atto richiamato fosse stato consegnato o notificato al contribuente.

Dal codice di comportamento dei verificatori previsto dallo statuto del contribuente non ci si attendono certamente forme dirette di tutela per il contribuente, ma un’enunciazione generale del galateo professionale che possa fornire una concreta dimostrazione del rispetto che ci si attende tra fisco e cittadini.

Un chiaro esempio di applicazione lo troviamo nella tempestiva iniziativa della Direzione Generale delle Entrate della Lombardia (Circolare n.21/E del 27.06.2000) che ha realizzato un apposito vademecum da consegnare al verificato all’atto dell’inizio delle indagini fiscali.

Si tratta di un encomiabile provvedimento che, insieme a quello strumento “duttile” previsto dall’art. 15 dello Statuto (Codice di comportamento aggiornabile anche sulla base delle segnalazioni del garante), contribuisce a informare il contribuente sui poteri del verificatore ed a predeterminare efficacemente i rapporti tra cittadino e fisco.

Infine la codificazione di alcune regole che disciplinano durata e modalità di verifica. Esse costituiscono, infatti, un chiaro ulteriore passo di avvicinamento tra contribuente ed amministrazione finanziaria.

Il concetto del minimo turbamento è significativo di una società evoluta che si preoccupa della attività e della sfera di interessi del contribuente.

Il tutto senza nascondere che la circolare della Guardia di Finanza 1/98 aveva già da tempo anticipato alcuni principi di trasparenza del tutto innovativi ed improntati a grande civiltà.

I termini di prescrizione e di decadenza **non potranno essere prorogati** ponendo quindi fine alla deprecabile tradizione di cambiare le regole a “gioco concluso” e ristabilendo certezza nel rapporto di imposizione.

Non si può, inoltre, disporre con decreto legge l’istituzione di nuovi tributi né prevedere l’applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti.

Dott. Lanfranco Stabolone

*Consigliere nazionale dell’Associazione Nazionale Finanziari Italia
e Presidente della sezione A.N.F.I. di Roma - Villa Spada*

■ 1 Il rapporto Stato-Contribuente e lo Statuto

1.1 Considerazioni generali

“(...) Il metodo della codificazione della parte generale è il solo rispondente al bisogno di rendere chiaro, semplice, razionale l’ordinamento dei tributi ...” (Ezio Vanoni).

Già nei lontani anni '30, il futuro Ministro delle Finanze si esprimeva nei termini di cui sopra, tali da esigere la predisposizione inderogabile (sessant'anni fa!!!) di un Codice ovvero Legge generale dei Tributi ove riassumere e statuire i principi cardine dell'ordinamento tributario, appunto, così come inevitabilmente desumibili dai superiori Principi Costituzionali: tale impostazione normativa esisteva, peraltro, in due Paesi a noi molto vicini e per cultura e per geografia, Francia e Germania.

Si trattava di un'impostazione semplice e razionale:

- la Costituzione conteneva la dichiarazione dell'obbligo tributario e le indicazioni sulle correlate regole di formazione ed effettuazione del principio cardine;
- un Codice ovvero Legge fondamentale dei tributi trattava dell'aspetto pratico di regolamentazione dei principi statuiti;
- compito del Legislatore ordinario era quello di limitare la proliferazione di leggi d'imposta demandando con frequenza certa, ad alcune di queste, determinazioni e modificazioni necessarie (la legge di bilancio, ad esempio, si occupava della determinazione e revisione delle aliquote d'imposta).

Tale impostazione aveva il duplice vantaggio di salvaguardare e tutelare tanto lo Stato quanto il contribuente-cittadino.

Lo Stato, infatti, s'impegnava a non legiferare in eccesso se non nei termini e con le limitazioni essenziali del primo e secondo livello di principi (Costituzione e Codice) e si garantiva, quindi, una certezza delle sue pretese inoppugnabile.

Il cittadino, di contro, fruiva di un corpus normativo agevole e, psicologicamente, era meno incline all'evasione.

Si capisce, quindi, la forte propensione dello statista affinché anche l'Italia aderisse ad un'impostazione simile.

Peraltro, la stessa Assemblea Costituente riprese e sottolineò il pensiero di Vanoni con un Rapporto analitico e definito¹ (in quanto ad orientamento) in cui era chiara la volontà di redigere una Carta Costituzionale che prevedesse una legislazione attuativa definitivamente regolatrice di tutti i rapporti tra Fisco e cittadino (accertamento, riscossione, giurisdizione e procedimento tributario, penalità).

La Costituzione della Repubblica Italiana, di fatto, contiene l'enunciazione di principi generali atti a regolare il rapporto tributario e demanda alla legislazione di livello successivo la regolamentazione specifica.

¹ Si tratta del rapporto della commissione economica insediata all'interno del ministero per la costituente.

Molti studiosi, al proposito, affermano la sostanziale inutilità dell'avvenuta emanazione di una norma come lo Statuto del contribuente atteso che la stessa Costituzione già provvede in tal senso, pur in termini naturalmente di principi giuridici.

Ma il Legislatore Tributario, ad oggi, ha poco o per nulla rispettato detti principi.

Il ricorso folle ed indiscriminato al decreto legge, ad esempio, come forma di legifera- zione ordinaria, testimonia il sovvertimento della Carta Costituzionale e ci ha portato ad un evidente stato d'instabilità dell'ordinamento tributario e d'incertezza dello stesso diritto correlato. Incertezza ed instabilità, dunque, come nella "peggiore Babele", con l'aggravante di un cittadino suddito impotente verso le richieste continue, diverse, pressanti di un Fisco che non sembra avere altro interesse se non quello della quadra- tura del bilancio dello Stato.

L'effetto più evidente e doloroso è, a nostro avviso, il fenomeno dell'evasione che, lungi dall'essere giustificata o giustificabile, è senza ombra di dubbio il prodotto di una ribellione oltre che l'epilogo di un percorso di "rifiuto" indotto delle regole proprio perché, queste stesse, sono state inesistenti o talmente incomprensibili da divenire tali. L'onorevole Marongiu, relatore della Commissione permanente delle Finanze presso la Camera dei Deputati, nel suo intervento del 20 settembre 2000, precedente l'approva- zione del disegno di legge recante "Disposizioni in materia di Statuto dei Diritti del Contribuente" ricorda che: "... *Un'informazione semplice e chiara non è solo doverosa, (...) ma assolutamente necessaria se si vuole la generale applicazione ed efficienza di questo sistema impositivo. (...)*".

Dal pensiero di Ezio Vanoni ad oggi, dunque, in un *excursus* ideale di oltre mezzo secolo, per ribadire ed evidenziare che non c'è pretesa senza regole, non c'è regola senza certezza, non v'è certezza che non implichi stabilità.

Fuor di metafora, la snellezza e perentorietà di un ordinamento tributario genera senz'altro un clima di indotta accettazione delle regole da parte del cittadino ed una correlata stabilità del Sistema.

Oggi, l'ordinamento tributario vive l'introduzione di una norma generatrice e calmiera al tempo stesso di altre norme, freno della legiferazione incontrollata, fautrice di una civiltà dei rapporti.

Forse Ezio Vanoni ne andrebbe fiero.

La legge 31 luglio 2000 n. 212 è considerata un fiore all'occhiello dello Stato, e di tale vanto non se ne fa certo un mistero. Lo stesso Ministro delle Finanze Del Turco in occasione dell'ultimo "Telefisco 2001" ha ribadito l'assoluto impegno dell'Esecutivo di rispettare e far rispettare lo Statuto.

Peraltro, la primissima operatività ha confermato i dubbi e le perplessità sulla reale portata della Legge pur nella manifesta tranquillità dell'Esecutivo; La quale, pur condivisibile nell'ottica dei buoni principi, non ci sembra altrettanto fondata su di un piano di realtà. Chi opera giornalmente con il Fisco, infatti, ne conosce limiti e lacune.

La buona fede e l'ottimismo risiedono di certo, proprio in quello che potrebbe, a prima vista, apparire come un controsenso: tale e tanto è lo sforzo già ad oggi sostenuto per l'accoglimento del profondo cambiamento del Sistema che ulteriori aggiustamenti in tal senso si assume potranno trovare rodati in giusta misura gli uomini e le strutture addette.

Lo Statuto, quindi, come aggiustamento di una rotta già tracciata².

Aldilà, tuttavia, delle proposizioni di principio, lo sforzo finora sostenuto, soprattutto in sede politica, c'è stato davvero ed è stato anche notevole.

Lo Statuto, infatti, è stato presentato, trattato, discusso, emendato con quelli che, si sa, sono i lenti tempi del legislatore ordinario ma che, pur in quest'ambito, sono risultati a volte quasi frenetici: una chiara affermazione della volontà di proseguire per la via della modernità, della civiltà. Presidente, Relatore e colleghi parlamentari hanno fortemente voluto inserire la discussione tra le più urgenti, anche contravvenendo ad un'alea di sfiducia non proprio sottesa che da più parti consigliava il congelamento della norma in vista di tempi migliori (più maturi).

E la tenacia ha prodotto l'impensabile: anche l'Italia, nel secondo millennio, ha (almeno sulla carta) regole certe ed inderogabili per ciò che concerne la fiscalità, ci sono strumenti di comunicazione diretta con l'Amministrazione, esiste un Organo super partes che avrà il preciso compito di tutelare, anche d'ufficio, il cittadino - contribuente, ogni atto, di qualsivoglia natura, emanato dall'Amministrazione, deve essere portato a conoscenza del cittadino senza alcun aggravio di costi di alcuna natura per lo stesso. *"... I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede ..."* (articolo 10, comma 1, legge 27 luglio 2000 n. 212 recante "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente")

La portata innovativa dello Statuto dei diritti del contribuente potrebbe essere sinteticamente riepilogata dalla disposizione citata, ove è chiara la volontà di riequilibrare lo stato di cronica soccombenza del cittadino alla presenza-ingerenza dell'Amministrazione Finanziaria (il Fisco con l'effe maiuscola!) con tutti i contorni di inefficienza ed iniquità che hanno purtroppo caratterizzato il rapporto nel tempo.

Lo Statuto, infatti, è il simbolo di una (molto) ricercata e (presumibilmente) raggiunta volontà di avvicinamento dello **Stato-esattore** alla sfera del **cittadino - contribuente**, con doverosa attenzione (finalmente!) ad una serie di principi costituzionali: parità ed uguaglianza (art. 3), imposizione patrimoniale in base alla legge (art. 23), capacità contributiva e progressività del sistema tributario (art. 53), buon andamento ed imparzialità dell'amministrazione (art. 97).

I richiami alla Costituzione sono, infatti, la premessa della norma in esame (art. 1, comma 1) e definiscono la chiara volontà "politica" sottostante l'approvazione di una legge che vanta una gestazione quasi decennale ed un effettivo iter legislativo di quasi quattro anni.

I 21 articoli della legge 27 luglio 2000 n. 212, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 177 del 31 luglio 2000 sono entrati in vigore, salvo espresse deroghe, il giorno successivo alla loro pubblicazione ovvero il 1 agosto 2000.

Una buona parte di queste disposizioni, quindi, sono già efficaci e ad esse devono già attenersi il Legislatore e l'Amministrazione nell'esplicare le loro rispettive attività, con alcune deroghe espresse, appunto.

² Del Turco, infatti, ha ricordato nella citata sede il perfezionamento a più riprese attuato sulla macchina del Fisco tramite una serie di recenti innovazioni: la riforma delle successioni, gli sgravi fiscali sulla casa, la restituzione della tassa sul medico di famiglia.

Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano adeguano i loro ordinamenti alle norme dello Statuto **entro un anno** dall'entrata in vigore di quest'ultimo (1° agosto 2001). Gli enti locali provvedono entro i successivi sei mesi (1 febbraio 2001). Per la tutela dell'integrità patrimoniale (art. 8 dello Statuto) ed il diritto d'interpello (art. 11 dello Statuto) appositi decreti ministeriali avrebbero dovuto essere emanati entro centottanta giorni dall'entrata in vigore della norma (28 gennaio 2001).

Analogo termine è previsto per la nomina dei componenti del **Garante del Contribuente** (art. 13 dello Statuto) e per il coordinamento normativo che si renderà necessario per garantire la coerenza delle leggi tributarie vigenti con i principi desumibili dallo Statuto. Non hanno invece alcun limite temporale per la loro emanazione i decreti ministeriali che dovranno regolamentare il rapporto con i contribuenti non residenti (art. 14 dello Statuto) ed istituire il codice di comportamento per il personale Ministeriale addetto alle verifiche tributarie (art. 15 dello Statuto).

■ Oggetto delega	■ Scadenza	■ Provvedimento stato attuativo della delega
Adeguamento ordinamento regioni a statuto Speciale e province autonome Trento e Bolzano allo Statuto (art. 1)	1 agosto 2001	non emanato
Adeguamento Statuti ed atti normativi Enti Locali ai principi dello Statuto (art. 1)	1 febbraio 2001	non emanato
Attuazione delle disposizioni sull'integrità patrimoniale (art. 8)	28 marzo 2001	non emanato
Estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione con estensione, a decorrere dall'anno 2002, ai tributi per i quali non è attualmente previsto	non prevista	non emanato
Modalità di esercizio del diritto di interpello, organi e procedure (art. 9)	28 gennaio 2001	non emanato
Istituzione Garante del Contribuente	28 gennaio 2001	nota ministero su istituzione parziale in alcune regioni
Compensi e rimborsi spettanti ai componenti Garante (art. 13)	non previsto	non emanato
Disposizioni relative a contributi non residenti (art. 14)	non previsto	non emanato
Codici di comportamento personale addetto alle verifiche (art. 15)	non previsto	non emanato
Coordinamento normativo ed abrogazione norme Incompatibili (art. 16)	28 gennaio 2001	d.lgs. n. 32 del 26-1-2001 G. U. n. 53 del 5-3-2001

Al di là dei pur fondamentali punti richiamati, che sono stati e saranno oggetto di successiva regolamentazione ed entrata in vigore, il nucleo centrale del corpus normativo è già legge dello Stato Italiano: *“a chiunque spetti è quindi fatto obbligo di osservarla e farla osservare”*.

Ed è proprio da questo ambito che lo Statuto presta il fianco alle critiche più dure, atteso che molto di quanto è in esso contenuto (e teoricamente già validamente in vigore) è ancora molto al di là dall'essere attuato.

Si rilevi, ad esempio, l'incongruenza delle disposizioni dell'articolo 11, comma 3 dello Statuto, (diritto di interpello) con quanto previsto dall'articolo 16 del decreto 74/2000 (Riforma del diritto penale tributario): la prima norma prevede l'**inapplicabilità di sanzioni** a carico di chi utilizza l'interpello, nei limiti del quesito proposto e nel caso che non sia seguita risposta dell'Amministrazione (non prescindendo, dunque, da una possibile instaurazione di eventuali procedimenti successivi a carico dell'interpellante); la seconda sancisce, nell'ambito di una fattispecie del tutto analoga, la **non punibilità del fatto**, stabilendo a priori l'impossibilità di perseguire ad alcun titolo, in un possibile futuro contenzioso, l'interpellante medesimo.

Il d.l. 30 settembre 2000 n. 268, convertito nella legge 23 novembre 2000 n. 354 (G.U. n. 280 del 30-11-2000) recante *“Misure urgenti in materia di imposte sui redditi delle persone fisiche e di accise”* sancisce, con l'articolo 1, l'inapplicabilità della legge n. 212/2000.

A parte l'evidente, rabberciata modalità con la quale si è provveduto ad inserire tale previsione a tre mesi dall'entrata³ in vigore della norma, pensata ed identificata come rivoluzionaria dei rapporti tra Fisco e contribuenti, è stato assai deludente riscontrare l'aggiramento della stessa, pur nella totale liceità della tecnica di deroga espressa. Le disposizioni di questa norma, comunque, sono state trasfuse, con modifiche, nella legge 23 dicembre 2000 n. 388 (Legge Finanziaria 2001).

La quale, ancora, all'articolo 18, comma 4, sancisce l'ennesima deroga dello Statuto per permettere una proroga dei tempi di liquidazione ed accertamento dell'Imposta Comunale sugli Immobili.

L'istituto della proroga, è stato più volte ammesso finanche dalla Corte Costituzionale, in quanto rispondente ad un interesse dell'Amministrazione, che ha carattere di specialità e natura di valore primario, connesso al generale dovere di concorrenza alle spese dello Stato di cui all'art. 53 della Costituzione. Pur tuttavia, la medesima Corte ha sancito ragionevolezza e necessità nell'utilizzo dello strumento di proroga dei termini. Non sembra che quanto stabilito dall'art. 18, comma 4 della Legge Finanziaria 2001 risponda ad una siffatta evenienza di necessità ed urgenza quanto, piuttosto, ad un'evidente malfunzionamento delle procedure di accertamento degli Enti Locali⁴.

Ma al di là delle incongruenze specifiche con l'attuale normativa, della cui possibile evenienza il Legislatore si era appunto preoccupato con la previsione dell'articolo 16

³ È quantomeno curioso, in quanto a tecnica di redazione di una norma, l'utilizzo di un numero, identificativo di un articolo, inesistente nell'ambito stesso del corpus numerico convenzionalmente utilizzato. È evidente l'inserimento postumo ed affrettato del povero articolo 01.

⁴ Vedi, per approfondimento, Enrico De Mita, *Il Sole* 24 ore del 4 febbraio 2001.

citato, è forse più evidente la mancanza di incisività della Legge nel suo complesso. Oltre ad una certa dose di buoni principi, non sembra che il Legislatore si sia granché preoccupato affinché questi risultassero effettivamente rispettati, non prevedendo quasi alcuna sanzione per la loro inosservanza; con il risultato che lo Statuto sembra rimesso, per la sua reale efficacia giuridica, alla buona volontà del Legislatore ordinario. È stato, altresì, correttamente osservato che l'originaria stesura della norma, risalente al 1992, aveva superato di per sé il problema, trattandosi di disegno di Legge Costituzionale. La risultante pratica della cennata mancanza di sanzioni per l'inosservanza delle disposizioni dello Statuto è davanti ai nostri occhi.

Molte delle previsioni della manovra fiscale di fine anno hanno previsto, in contrasto con l'articolo 3 dello stesso, effetti retroattivi.

Ma la violazione non ha scontato alcuna sanzione: la norma, appunto, **non lo prevede**. È chiaro, allora, che le precedenti perplessità già espresse in passato sulla possibile, immediata operatività dei principi sottostanti lo Statuto del Contribuente erano sensate. Oltre il necessario dimensionamento dell'apparato amministrativo, oltre le necessità di quadrature di cassa di fine anno, oltre le difficoltà relative al coordinamento con tutta la normativa in vigore, oltre tutto questo ed altro ancora, pare proprio che le norme dello Statuto siano facilmente eludibili, con la benedizione dello stesso Legislatore che le ha concepite.

In termini volutamente iperbolici mi sento di condividere che “una norma sprovvista di sanzioni non si sa nemmeno se possa considerarsi giuridica ...”⁵.

1.2 Provvedimento Atti Camera n. 4818 (Atti Senato n. 1286) e abbinati: l'approdo di una riforma generata dalla legge 7 agosto 1990 n. 241

La legge 7 agosto 1990 n. 241, cd. sulla **trasparenza amministrativa** è stata, indubbiamente, il primo, significativo volano per il decollo di un rapporto civile e moderno tra l'Amministrazione ed il cittadino. Si tratta infatti di quella norma che, finalmente, ci ha permesso di presentare una sola volta, ed ad un'unica Amministrazione, qualsiasi certificazione o documentazione.

In questo modo, qualunque documento già inoltrato a qualunque titolo alla Pubblica Amministrazione, può oggi essere fatto valere ad uso di qualsiasi altra successiva istanza, richiesta, comunicazione da inoltrare ad altra, qualsiasi branca della Pubblica Amministrazione medesima (articolo 18, comma 1, legge citata).

Questa legge ed i suoi precipui contenuti di chiara volontà “rappacificativa” con il cittadino, sono stati la causa dell'istituzione, per opera dell'allora Ministro delle Finanze Formica, di una Commissione di studio (istituita con Decreto Ministeriale del 13 settembre 1990) preposta all'elaborazione di un **progetto di Carta dei diritti dei Contribuenti**.

Quella Commissione, che peraltro partorì un lavoro che non si tradusse mai neppure in disegno di legge, era però troppo ancorata ai dettami della legge n. 241/90, cosicché il prodotto di quello studio rimase sulla carta ed oggi assume carattere antesignano.

In altre parole, la differenza tra quell'esperienza di studio e le successive che hanno portato alla realizzazione dei molti progetti ed iniziative legislative sull'argomento, sta nel fatto che nel 1990 ci si "adagiò" sui dettami della legge n. 241 senza andare oltre, mentre in seguito si è preso da quest'ultima un valido spunto per ampliare ed approfondire la tematica della Riforma in senso stretto⁶. Da allora, invero, si è attuato e perfezionato un meccanismo di avvicinamento alle esigenze del cittadino-contribuente tale da sfociare in tutto il corpus e complesso riordino della disciplina fiscale-tributaria noto come la "Riforma Visco".

In realtà, molto di questo moto sussultorio è stato determinato dal palpabile dissenso diffuso tra i cittadini a fronte di una legislazione fiscale sempre più frammentata, incomprensibile, poco tutelante e talora *kafkiana*.

Da qui, com'era logico, la presa d'atto dello Stato ed il susseguente moto di riforma anzidetto. Quindi, anche le diverse iniziative volte alla definizione di uno Statuto dei Diritti dei Contribuenti ovvero di una Carta dei Diritti dei Contribuenti si sono innestate in questo clima di indubbia, determinata volontà di rinnovamento del logorato legame tra Stato e cittadini e non è un caso se dei cinque provvedimenti in esame al Parlamento tre siano stati di emanazione parlamentare ed uno di emanazione governativa. Come dire che, ancor prima del cittadino, è stato lo stesso Legislatore a realizzare il divario creatosi ed a rendersi conto di dovervi porre un subitaneo, risoluto rimedio. Il Disegno di Legge n.1286 recante "Disposizioni in materia di Statuto dei Diritti dei Contribuenti" è stato presentato, ad iniziativa degli allora Ministri delle Finanze Visco, di concerto con quello degli Affari Esteri Dini e del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica Ciampi in data 18 settembre 1996 al Presidente del Senato della Repubblica.

Precedentemente, in data 31 maggio 1996, ad iniziativa del senatore Costa, era stato altresì presentato il Disegno di legge n. 619 "Carta dei Diritti del Contribuente" L'iter dei provvedimenti è iniziato l'8 aprile 1997 con la richiesta dei pareri in sede consultiva alle Commissioni Affari Costituzionali, Bilancio e Giustizia e la contemporanea analisi dell'esame congiunto in sede referente da parte della VI Commissione permanente Finanze e Tesoro.

Con una corposa integrazione di emendamenti, osservazioni e suggerimenti i Disegni di Legge sono stati inviati, in data 30 luglio 1997, per l'esame in aula, al Senato con relazione della VI Commissione che, inoltre, ha proposto l'assorbimento dell'esame del disegno di legge n. 619 in quello n. 1286.

Il Senato, a far data dal 25 novembre 1997, quando ha accolto l'esame dei Provvedimenti disponendone l'immediato rinvio, ha iniziato l'**esame congiunto** degli stessi, catalogando in maniera onnicomprensiva lo stesso sotto il capitolo n. 1286.

La prima vera seduta di discussione, invero, è stata quella dell'8 aprile dell'anno seguente quando, con l'intervento del senatore Pasquini, relatore, si è aperta la vera e propria analisi che si è conclusa con l'approvazione del testo, in data 22 aprile 1998 e l'invio dello stesso per opera del Presidente del Senato, in data 24 aprile 1998 alla Camera.

⁶ A dire il vero, ancora nella prima versione del disegno di legge n. 1286 relativo ad uno Statuto del Contribuente, comunicato alla Presidenza del Senato della Repubblica il 18 settembre 1996, l'articolo 1 esordiva con " Fermo restando quanto previsto dalla legge 7 agosto 1990 n. 241 ..."

Successivamente, in data 30 aprile 1998, il provvedimento è stato assegnato, per la sua analisi in sede referente, alla VI Commissione permanente Finanze presso la Camera dei Deputati che ne ha iniziato l'esame il successivo 26 maggio ed ha disposto un immediato rinvio con proposta d'adozione di una "indagine conoscitiva". Detta indagine ha ricevuto l'approvazione ed è stata deliberata il successivo 2 giugno.

Il senso di tale indagine, (molto spesso usata nell'ambito delle analisi di nuovi Provvedimenti, soprattutto per quelli di particolare portata innovativa) è stato individuato nella volontà "... di procedere ad un'indagine conoscitiva sulle problematiche relative ai rapporti tra contribuenti ed Amministrazione Finanziaria nell'ambito dell'esame del provvedimento sullo Statuto dei diritti del contribuente ..." (seduta della Commissione Finanze della Camera dei deputati del 2 giugno 1998, presieduta dal Presidente onorevole Giorgio Benvenuto).

Questi i soggetti convocati in audizione:

1. Segretario generale del Ministero delle finanze;
2. Direttore del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze;
3. Direttore dell'Ufficio per l'informazione del contribuente del Ministero delle Finanze;
4. Rappresentanti del Consiglio Nazionale dell'economia e del lavoro;
5. Garante per la tutela delle persone e di altri soggetti rispetto al trattamento dei dati personali;
6. Rappresentanti delle organizzazioni sindacali;
7. Rappresentanti delle associazioni dei contribuenti;
8. Rappresentanti delle associazioni di categoria degli operatori del settore;
9. Rappresentanti delle associazioni imprenditoriali Osservatorio fiscale presso la Camera di commercio di Milano;
10. Direttori dei più qualificati periodici specializzati in materia fiscale.

L'indagine ha avuto termine l'8 luglio 1998.

Nelle sedute della Commissione del 14, 15, 16 e 21 luglio 1998 è proseguito l'esame del testo con discussione e proposte di emendamenti.

Il 10 settembre 1998 il Presidente, onorevole Giorgio Benvenuto, ricordato il notevole lavoro istruttorio svolto, ha proposto la prosecuzione dell'esame in seno ad un Comitato Ristretto da costituirsi all'uopo⁷.

La Commissione ha approvato la proposta del suo Presidente ed il Comitato ha iniziato l'esame in sede ristretta di cui ha riferito il successivo 12 novembre, quando è stata ripresa la discussione finale in Commissione, tenuto conto dei suggerimenti del Comitato.

Inoltre, sono stati acquisiti i seguenti pareri favorevoli con condizioni e/o osservazioni:

- Commissione Affari Costituzionali (24 febbraio 1999);
- Commissione Bilancio (18 febbraio 1999);
- Commissione Esteri (16 marzo 1999);

⁷ Anche la costituzione dei cosiddetti Comitati Ristretti è prassi molto diffusa nell'ambito dell'attività parlamentare: quest'espedito fa sì che la discussione prosegua tra un minor numero di parlamentari, di norma quelli più preparati sull'argomento, e uno o più "tecnici", spesso esterni al Parlamento che godono della fiducia del Presidente di Commissione che rappresentano, di fatto, in seno al Comitato medesimo.

- Commissione Lavoro pubblico e privato (2 febbraio 1999);
- Comitato per la legislazione (21 aprile 1999).

Nelle sedute del 2 e 12 dicembre 1998, del 14 e 19 gennaio, del 26 maggio, del 29 giugno e del 14 luglio 1999 la Commissione ha esaminato i molti emendamenti proposti arrivando ad una bozza di provvedimento accompagnato dalla relazione dell'On. Marongiu, del 20 ottobre.

La Camera dei Deputati ha esaminato il testo il successivo 29 ottobre e lo ha approvato, con modificazioni, il 2 marzo 2000.

La Commissione Finanze e Tesoro del Senato, assegnataria in sede referente, in data 7 marzo 2000, lo ha discusso ed approvato nei giorni 3 e 4 aprile e 8 e 14 giugno 2000, inviandolo all'Aula per l'approvazione che è avvenuta il 12 luglio 2000.

Statuto dei diritti del contribuente (AC 4818 AS 1286)

18 settembre 1996	presentazione Disegno di Legge
8 aprile 1997	richiesta pareri Commissioni Permanenti
20 luglio 1997	invio, per esame, al Senato con proposte assorbimento Disegno Di Legge n. 619 presentato dal Senatore Costa
25 novembre 1997	Senato inizia esame congiunto; catalogato Atti Senato n. 1286
8 aprile 1998	inizio discussione in aula, relatore Pasquini
22 aprile 1998	conclusione esame
24 aprile 1998	invio per esame alla Camera
30 aprile 1998	assegnazione esame provvedimento in sede referente alla VI Commissione Permanente presso Camera dei Deputati
26 maggio 1998	inizio esame e rinvio con proposta d'indagine
2 giugno 1998	approvata indagine
8 luglio 1998	termine indagine
21 luglio 1998	termine esame da parte della Commissione
10 settembre 1998	Giorgio Benvenuto, Presidente della Commissione, propone la prosecuzione dell'esame in seno ad un comitato ristretto. La proposta è approvata
12 novembre 1998	il comitato termina i lavori e riferisce alla Commissione che riprende la discussione
24 febbraio - 21 aprile 1999	acquisizione pareri Commissioni Parlamentari

14 luglio 1999	termine esame Commissione
20 ottobre 1999	la Commissione licenzia una bozza del provvedimento accompagnata da una relazione dell'Onorevole Marongiu
29 ottobre 1999	la Camera dei Deputati inizia l'esame del provvedimento.
2 marzo 2000	la Camera approva, con modifiche, il provvedimento
7 marzo 2000	il provvedimento è assegnato in sede referente alla Commissione Finanze e Tesoro del Senato
14 giugno 2000	la Commissione approva il provvedimento.
12 luglio 2000	il Senato approva lo Statuto dei diritti del contribuente

1.3 Il cammino problematico di una norma innovativa

Limitandoci all'ultima legislatura (XIII) la prima proposta di legge relativa all'argomento in esame risale al 9 maggio 1996, è stata archiviata con il n. 324 ed è opera del deputato Scalia⁸.

Nelle note di premessa alla Sua proposta, quest'ultimo poneva l'accento sull'opportunità di *"...riportare al centro dell'attenzione l'esigenza di una piena realizzazione dei diritti dei cittadini nella coscienza che il "contratto sociale" della moderna società si regga essenzialmente sul "patto fiscale", patto che implica "diritti" e "doveri" reciproci dello Stato e del cittadino. ..."*

Come già accennato, dunque, superato il limite dei contenuti della legge n. 241/90, il punto focale dell'intervento legislativo riguardava ormai il riallineamento dei rapporti Stato-cittadini. Ampia considerazione di ciò è stata data da Scalia nel prosieguo delle note anzidette, dove s'individuavano tre aree di diritti fondamentali del contribuente:

1. Diritto all'**informazione**
2. Diritto alla **speditezza** o **economicità** dell'azione amministrativa
3. Diritto all'**imparzialità** dell'azione amministrativa

Di fatto, l'area di portata innovativa di questa proposta di legge e di tutte quelle che l'hanno seguita è stat oltremodo impegnativa ed affatto usuale: non più la regolamentazione del comportamento e del funzionamento della Pubblica Amministrazione ma l'affermazione dei Diritti del Cittadino.

Ed è proprio da questa rivoluzionaria presa di posizione che dobbiamo muoverci per comprendere le motivazioni sottostanti a quello che, per taluni, è apparso come un ingiustificato rallentamento dell'iter legislativo.

In termini squisitamente tecnici e con la certezza che trattasi di una grande evoluzione dei rapporti tra Stato e cittadini, il tempo utilizzato dal Parlamento per l'esame del Provvedimento non è poi stato così incongruo.

⁸ In realtà, la prima proposta di Legge sull'argomento, peraltro di natura Costituzionale, risale al 4 giugno 1992 fatto salvo quanto già accennato a proposito della Commissione di studio istituita dall'allora Ministro delle Finanze Rino Formica.

La macchina burocratica del potere legislativo prevede tali e tanti interventi per pareri, audizioni, discussioni che mi pare di poter definire quantomeno soddisfacente il lavoro di preparazione ed analisi svolto dai nostri rappresentanti.

Di altra natura, assolutamente estranea all'efficienza di Senatori e Deputati, è invece una possibile spiegazione al faticoso cammino incontrato dal Provvedimento per la sua approvazione, soprattutto per ciò che concerne gli ultimi mesi dell'iter medesimo.

Si basa su una considerazione realistica, dettata dal buon senso ovvero dal senso della "realtà delle cose": non pareva immaginabile introdurre *sic et simpliciter* una tale riforma pensando di utilizzare l'esistente apparato burocratico, tralasciando di considerare che è composto di strutture e, soprattutto, di persone.

Meglio sarebbe stata, infatti, la previsione di un periodo transitorio di recepimento⁹, tanto dal lato dello Stato che da quello del cittadino.

Una sorta di messa in prova delle norme per garantire una successiva, pregnante applicazione delle stesse e, dunque, davvero potere essere certi di una definitiva inversione di tendenza.

Questo problema della immediata applicabilità non è probabilmente sfuggito neanche al Governo, che è poi l'organo proponente la Riforma in questione.

Così sinceramente impegnato in un processo di profondo riordino della Pubblica Amministrazione, è stata forse intenzione dello stesso rinunciare ad una parte di facile accelerazione dell'iter legislativo per tutelare la sostanza del suo agire, che è poi l'accuratezza e la definitività dell'innovazione. Come dire: meglio maggior tempo per la discussione e la definizione anche sottraendolo ai vari stadi dell'approvazione parlamentare.

L'emanazione di un Provvedimento che ha, di fatto, definito i **diritti dei contribuenti** doveva, insomma, essere per molti versi definitivo e ne è prova l'articolo introduttivo della norma ove si prevede che: *"Le disposizioni della presente legge costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente"*.

O, ancora, l'articolo 4 che recita: *"L'utilizzo di nuovi tributi non può essere disposta con decreto legge"* che è l'espressione di una chiara volontà di rinnovamento, stante l'abuso passato di tali strumenti normativi e la conseguente incertezza generatasi nei rapporti con il contribuente.

1.4 Le proposte di legge abbinata al disegno di legge governativo (Atti Camera n. 4818, Atti Senato n. 1286)

Tra il 9 maggio 1996 e l'11 febbraio 1998 sono state presentate ben quattro proposte di legge relative all'istituzione di una Carta dei Diritti dei Contribuenti ovvero ad uno Statuto disciplinante gli stessi.

Di queste, tre di iniziativa parlamentare, una di iniziativa popolare.

⁹ E non intendiamo, per tale, la semplice previsione normativa delle deleghe legislative e dei soliti periodi pluri-mensili entro cui il Governo è impegnato all'esercizio delle stesse: del resto l'avvenuto, mancato rispetto dei tempi di delega ci conforta in tal senso.

Ecco il dettaglio:

- proposta di legge d'iniziativa del deputato Scalia, ad oggetto "Statuto dei diritti del cittadino contribuente", presentata il 9 maggio 1996, archiviata agli Atti della Camera con n. **324**
- proposta di legge d'iniziativa del deputato Teresio Delfino, ad oggetto "Carta dei diritti del contribuente", presentata il 31 maggio 1996, archiviata agli Atti della Camera con n. **1354**
- proposta di legge d'**iniziativa popolare** ad oggetto "Carta dei diritti del contribuente e norme di razionalizzazione e semplificazione fiscale", presentata l'11 dicembre 1996, archiviata agli Atti della Camera al n. **2878**
- proposta di legge d'iniziativa dei deputati Molgora ed altri, ad oggetto "Statuto dei diritti del contribuente", presentata l'11 febbraio 1998, archiviata agli Atti della Camera al n. **4546**.

Pur nella loro peculiarità, le proposte di legge n. 324 e 1354 sono a tratti simili e sono quelle che più si adattano al ruolo di abbinare loro imposto dal Legislatore, in virtù della diffusa aderenza con le previsioni del Provvedimento "capofila" n. 4818.

Più estesa la prima, essenziale la seconda, entrambe, comunque, si segnalano per l'assoluta innovazione insita al loro interno, forse ancor più marcata all'epoca della loro presentazione. Interessante, a puro titolo esemplificativo, la previsione del capo V della proposta Scalia, dedicato alla giustizia tributaria, ove si prevedono interventi di riorganizzazione degli uffici tributari, garanzie di effettiva conoscenza degli atti da parte del contribuente, diritto alla difesa e celerità nei giudizi oltre ad un generico diritto al gratuito patrocinio per i non abbienti.

Decisamente orientato alla salvaguardia del contribuente il progetto di legge n. 1354 che, su 13 articoli, ne titola ben 7 utilizzando i termini *diritto* e *tutela*.

La proposta di iniziativa popolare, invece, si caratterizza per la presenza di norme volte alla definizione di una Carta dei diritti del contribuente e di altre mirate alla semplificazione ed alla razionalizzazione del rapporto tributario.

In termini assolutamente sistematici, dei 25 articoli proposti, 13 riguardano la Carta vera e propria, i restanti 12 prevedono miglioramenti ed innovazioni tra le quali spicca l'esenzione dall'IRPEF dell'abitazione principale e la soppressione di alcuni tributi.

Infine, la proposta n. 4546 che tiene conto dei profondi cambiamenti già intervenuti nei rapporti tra Stato e cittadini, portante 12 articoli di cui tre di portata generale, (con sospetto di sovrapposizione con norme già esistenti, anche di natura costituzionale) ed i restanti 9 relativi alla definizione di garanzie e doveri del cittadino.

1.5 Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente iniziali cenni di spunto

Si è già detto della portata assolutamente innovativa delle disposizioni in esame; è fuor di dubbio che l'entrata in vigore di tali norme ha presupposto e genera tuttora un adeguamento profondo di uomini e strutture.

Un accenno preliminare ai cardini del Provvedimento.