

STATUTO del CONTRIBUENTE

Le norme dello Statuto del Contribuente, approvato con la Legge 212/2000, si possono distinguere in tre gruppi principali:

- ⇒ norme che stabiliscono vincoli per il legislatore;
- ⇒ norme che stabiliscono vincoli per l'amministrazione e diritti per il contribuente;
- ⇒ norme che istituiscono il "Garante del contribuente".

Vincoli per il legislatore

Norme interpretative

Il ricorso a norme interpretative in materia tributaria è ammesso solo in casi eccezionali e con legge ordinaria (articolo 1, comma 1). Le leggi che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, a meno che non siano attinenti all'oggetto della legge stessa (articolo 2, comma 2).

Efficacia nel tempo

Le modifiche introdotte ai tributi periodici si applicano solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle leggi che le prevedono. In ogni caso, le norme non possono imporre ai contribuenti adempimenti che scadano prima di 60 giorni dalla loro entrata in vigore. Non è consentito prorogare i termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti (articolo 3).

Decreti-legge

L'istituzione di nuovi tributi non può essere disposta con decreto-legge.

Vincoli per l'amministrazione, diritti per il contribuente

Diritto all'informazione

In base all'articolo 5 dello Statuto l'amministrazione finanziaria deve assumere iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso gli uffici impositori. Deve inoltre assumere idonee iniziative di informazione elettronica, mettendola a disposizione gratuitamente dei contribuenti.

LE ATTIVITÀ DI INFORMAZIONI DEL CONTRIBUENTE

Il diritto all'informazione, previsto espressamente dallo Statuto del contribuente, trova già da tempo realizzazione nelle attività di documentazione e di assistenza svolte dall'amministrazione finanziaria, sia a livello locale che centrale.

Le informazioni e l'assistenza al contribuente vengono fornite sia attraverso gli sportelli degli uffici finanziari (i cui servizi sono potenziati in occasione delle principali scadenze fiscali), sia attraverso diversi strumenti di comunicazione come il servizio telefonico automatico o tramite operatore, il Televideo, i video-terminali self-service, il fax automatico, la rete Internet, le Riviste, le Guide e l'Agenda del contribuente.

A livello locale, gli Uffici per le relazioni col pubblico (Urp) e gli Uffici delle entrate hanno il compito di:

- ⇒ informare e assistere i contribuenti;
- ⇒ rilevare periodicamente il loro giudizio sui servizi erogati;
- ⇒ proporre interventi per favorire il miglioramento dei servizi, l'ammmodernamento delle strutture e la semplificazione degli adempimenti. Gli Uffici svolgono, inoltre, le attività previste dalla Legge 241 del 1990 in materia di partecipazione, accesso ai documenti amministrativi e informazione sui procedimenti che interessano il contribuente (funzionari responsabili, tempi di conclusione, svolgimento).

Diritto alla conoscenza degli atti e alla trasparenza

Ai sensi dell'articolo 6, l'amministrazione deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, e a tal fine provvede a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Inoltre, prima di procedere a iscrizioni a ruolo o di negare un rimborso, se sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione, a pena di nullità, deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o i documenti mancanti dandogli almeno 30 giorni (articolo 6, comma 5).

Viene ribadito l'obbligo dell'indicazione negli atti, compresi quelli dei concessionari della riscossione, delle autorità a cui ricorrere, dei termini e modalità del ricorso, dell'organo competente a riesaminare l'atto in sede di autotutela (organo che peraltro si identifica, come è noto, con lo stesso ufficio che ha emesso l'atto).

Motivazione degli atti

Tutti gli atti di accertamento o liquidazione dei tributi devono essere motivati. La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato, se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto e non ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'atto è nullo se non sono osservate queste disposizioni.

Diritto all'integrità patrimoniale

Quando si accerta in modo definitivo che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore di quella accertata, il fisco è tenuto a rimborsare il costo della fideiussione che il contribuente ha dovuto chiedere per ottenere la sospensione del pagamento, la rateizzazione o il rimborso (articolo 8, comma 4). Questa norma rappresenta un altro importante passo avanti verso una effettiva par condicio tra amministrazione e contribuente.

Diritto alla compensazione

A partire dal 2002, con appositi regolamenti, la compensazione dovrà essere estesa anche ai tributi per i quali attualmente non è prevista (articolo 8, comma 8).

Diritto al rispetto della buona fede

I rapporti tra contribuente e amministrazione sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Non sono irrogate sanzioni al contribuente che ha seguito le indicazioni dell'amministrazione o in relazione a comportamenti derivati da ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione (articolo 10, commi 1 e 2).

Diritto di Interpello

INTERPELLO GENERALE

Il contribuente, se vi sono “obiettive condizioni di incertezza” nella normativa, può rivolgere un quesito all’amministrazione finanziaria, che deve rispondere entro 120 giorni. Se la risposta non arriva entro questo termine si intende che l’amministrazione concordi con l’interpretazione prospettata dal contribuente (si applica, cioè, il c.d. “silenzio-assenso”). È nullo qualunque atto emanato in difformità dalla risposta o dall’interpretazione desunta in base al silenzio-assenso (articolo 11).

La procedura di interpello è regolata da un apposito regolamento (D.M. n. 209), del 26 aprile 2001.

ALTRE TIPOLOGIE DI INTERPELLO

INTERPELLO ANTIELUSIVO

Tale tipologia di interpello riguarda specifici casi suscettibili di contestazione antielusiva. Ed è rivolto ad un apposito “Comitato per l’applicazione delle norme antielusive”.

È una forma di interpello divenuta operativa solo alcuni anni fa con l’emanazione dei due D.M. n. 194 e D.M. n. 195 del 13 giugno 1997. Per effetto delle disposizioni contenute nell’art. 21 della Legge n. 413/1991 il contribuente, che abbia già effettuato o intenda effettuare operazioni su cui ritiene vi sia il rischio che possano trovare applicazione specifiche norme aventi finalità antielusive può chiedere all’Amministrazione fiscale un parere sulla qualificazione giuridica di queste operazioni.

La procedura per la presentazione delle istanze si compone di due fasi:

- ⇒ la prima comporta l’inoltro della richiesta di parere alla Direzione generale del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze;
- ⇒ la seconda fase nel caso in cui la Direzione generale non risponda entro 60 giorni o fornisca una risposta negativa. Il contribuente potrà tentare di far valere le proprie ragioni, inviando la medesima richiesta di parere al Comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive: La mancanza di risposta entro un primo termine di 60 giorni dalla ricezione della richiesta di parere ed un secondo termine di ulteriori 60 giorni dalla ricezione di una formale diffida ad adempiere da parte del contribuente assume per espressa previsione normativa il significato di silenzio assenso con la lettura fornita dal contribuente.

INTERPELLO PER LA DISAPPLICAZIONE DI NORME ANTIELUSIVE

L’Interpello per la disapplicazione di norme antielusive ha differente natura rispetto a quello previsto dallo Statuto: mentre in quest’ultimo caso con l’interpello si richiede un preventivo parere in merito all’interpretazione di talune norme, nel caso dell’interpello “correttivo” il contribuente richiede la diretta disapplicazione di specifiche norme antielusive, previa dimostrazione che nella fattispecie prospettata gli effetti elusivi non possono verificarsi.

INTERPELLO PER NON RESIDENTI

La Circolare Ministeriale n. 9/E del 13 febbraio 2003 ha stabilito che anche i soggetti non residenti, in adesione alla ratio di reciproca collaborazione e semplificazione nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, possono avvalersi della facoltà di interpellare l’Amministrazione finanziaria. I soggetti non residenti sono ammessi, pertanto, a presentare istanze di interpello ai sensi dell’art. 11 della Legge n. 212 del 2000 per il tramite di propri rappresentanti o incaricati, presso i quali eleggono domicilio per la

ricezione dell'atto di risposta, conferendo agli stessi procura speciale secondo le modalità indicate nell'art. 63, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Peraltro, considerata la difficoltà di individuare nei casi di specie la Direzione regionale territorialmente competente, i soggetti non residenti presentano l'istanza di interpello, redatta in carta libera, direttamente all'Agenzia delle Entrate, Direzione centrale normativa e contenzioso.

RULING INTERNAZIONALE

Tale procedura, prevista dall'articolo 8 del D.L. 269/2003, riguarda principalmente il regime di prezzi di trasferimento, interessi, dividendi, royalties. Si conclude con la stipulazione di un accordo che vincola per il periodo d'imposta nel corso del quale è stipulato e per i due periodi d'imposta successivi (salvo che intervengano mutamenti di rilievo). Per i periodi in questione l'Amministrazione finanziaria non può esercitare i poteri di accertamento in relazione alle questioni oggetto di ruling (tale particolare forma d'interpello si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in vigore al 2 ottobre 2003).

INTERPELLO CFC

L'istanza d'interpello per la disapplicazione delle norme sulle società partecipate estere (CFC), di cui all'articolo 127-bis, comma 8 del TUIR, si applica in caso di possesso di redditi conseguiti in uno degli Stati o territori con regime fiscale privilegiato (D.M. 21/11/2001, "black list"), da parte di imprese, società o enti controllati, direttamente o indirettamente, da:

- ⇒ persone fisiche, anche non titolari di reddito di impresa in Italia,
- ⇒ società semplici, snc, sas (articolo 5 del TUIR),
- ⇒ soggetti passivi IRPEG (articolo 87, comma 1, lettere a, b e c del TUIR), residenti nel territorio dello Stato.

Tramite apposita istanza di interpello, è possibile ottenere una pronuncia di disapplicazione delle disposizioni CFC, qualora si dimostri alternativamente che:

- ⇒ la CFC svolge, in via principale, nello Stato o territorio nel quale ha sede, un'effettiva attività industriale o commerciale;
- ⇒ dalle partecipazioni possedute non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che:

- ⇒ è sufficiente dimostrare anche una sola delle cause di disapplicazione;
- ⇒ il soggetto residente ha l'onere di interpellare l'Amministrazione finanziaria prima di presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta per il quale intende disapplicare l'articolo 127-bis;
- ⇒ decorsi 120 giorni senza che sia stato emesso un atto espresso da parte dell'Agenzia delle Entrate, la risposta si intende accolta ed alla controllata estera non si applicano le disposizioni dell'articolo 127-bis.

Diritti del contribuente sottoposto a verifica:

Le verifiche esterne devono essere svolte "sulla base di esigenze effettive", in modo da recare il minimo intralcio possibile alle attività del contribuente, e non devono durare, di regola, più di 30 giorni, eventualmente prorogabili per altri 30 in casi di particolare complessità. Il contribuente che ritiene che i verificatori stiano procedendo con modalità non conformi alla legge può rivolgersi anche al Garante del contribuente (articolo 12). È

inoltre previsto (articolo 15) che il Ministro delle Finanze, sentiti i direttori generali del Ministero e il Comando della Guardia di finanza, emani un codice di comportamento che regoli le attività del personale addetto alle verifiche tributarie, aggiornandolo eventualmente anche in base alle segnalazioni delle disfunzioni operate dal Garante del contribuente.

Il Garante del contribuente

Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, potrà rivolgersi anche al Garante del contribuente, istituito presso ogni Direzione Regionale delle Entrate e Direzione delle Entrate delle Province autonome.

Il Garante del contribuente, che opera in piena autonomia, è un organo collegiale, costituito da 3 componenti.

Sulla base delle segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli ovvero qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini ed Amministrazione finanziaria, il Garante:

- ⇒ rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali devono rispondere entro 30 giorni;
- ⇒ attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente;
- ⇒ comunica l'esito dell'attività svolta alla Direzione regionale o compartimentale, al Comando regionale della Guardia di Finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione;
- ⇒ rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi;
- ⇒ ha la facoltà di accedere presso gli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico;
- ⇒ richiama gli uffici al rispetto di quanto previsto dallo Statuto in materia di informazione del contribuente (articolo 5) e di diritti e garanzie in caso di verifiche fiscali (articolo 12);
- ⇒ richiama gli uffici al rispetto dei termini previsti per i rimborsi d'imposta;
- ⇒ individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore, ovvero i comportamenti dell'Amministrazione, determinano un pregiudizio ai contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'Amministrazione, segnalandoli al Direttore regionale o compartimentale o al Comandante regionale della G.di F. competente e all'Ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare;
- ⇒ prospetta al Ministro delle Finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di remissione in termini (articolo 9);
- ⇒ presenta, ogni sei mesi, una relazione sull'attività svolta al Ministro delle Finanze, al Direttore regionale delle Entrate, ai Direttori compartimentali delle Dogane e del Territorio nonché al Comandante regionale della G.di F., individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni.

Il Ministro delle Finanze riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari:

- ⇒ sul funzionamento del Garante del contribuente;

- ⇒ sull'efficacia dell'azione da esso svolta;
- ⇒ sulla natura delle questioni segnalate e sui provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni del Garante stesso.