

Lo Statuto del contribuente nella giurisprudenza

* * *

I - Nel tracciare una panoramica, necessariamente parziale, dell'applicazione giurisprudenziale dello Statuto del contribuente, sono doverose due considerazioni di carattere preliminare, che risulteranno con chiarezza all'esito della rassegna.

Se il valore sociale di una legge si misura, in pratica, per il consenso che essa riceve in termini attuativi, ciò si riscontra in pieno per la legge 27 luglio 2000, n. 212, che nei cinque anni trascorsi dalla sua entrata in vigore è stata applicata dai giudici come legge generale, destinata a sopperire per molti aspetti all'assenza di un codice tributario, da tempo posto in cantiere, ma mai completato. La quantità e la qualità delle sentenze della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione attestano che questa ha colto in pieno la rilevanza che i principi dello Statuto assumono in ogni fase del rapporto tributario, come strumento interpretativo ed integrativo della disciplina, per gli aspetti fisiologici come per quelli patologici.

La seconda considerazione attiene agli orientamenti così incisivamente assunti dalla Corte in ordine alla estensione dei principi statutari ed alle conseguenze giuridiche delle violazioni dirette ed indirette degli stessi. Il quale ultimo profilo è destinato ad acquisire una maggiore valenza in conseguenza del provvedimento legislativo di modifica del processo tributario, in corso di approvazione, che, oltre ad ampliare l'area della giurisdizione tributaria, tra l'altro accentua la deriva dispositiva del processo a scapito del potere officioso del giudice, ciò che, attribuendo maggior rilievo ai comportamenti delle parti in giudizio, ancor più favorirà il ricorso allo Statuto anche in materia processuale,

secondo un *trend* che è già presente nella giurisprudenza della Corte, come subito si vedrà.

Per un ordinato svolgimento della relazione, conviene prendere le mosse dalla fondamentale sentenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione n. 17576 del 10 dicembre 2002 (in *il fisco*, 2003, fasc. 1, pag. 1-137), nella cui complessa motivazione si ritrovano riassunte le linee sistematiche più significative dell'elaborazione giurisprudenziale. In particolare, in via generale si afferma che: l'autoqualificazione della legge n. 212/2000 come attuativa di principi costituzionali, ancorché non rilevante sul piano della gerarchia delle fonti, attribuisce ad essa particolare autorevolezza, ponendola in posizione privilegiata rispetto alla comune produzione legislativa; numerose disposizioni dello Statuto sono effettivamente espressione di principi fondamentali dell'ordinamento tributario, come tali riconosciuti anche in ambito comunitario dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee e dalla Corte di Strasburgo di tutela dei diritti umani; pertanto norme come quelle concernenti la certezza del diritto, la chiarezza dei precetti, l'evidenza delle modificazioni normative, l'irretroattività delle stesse, etc., sono applicabili anche ai rapporti pregressi; le disposizioni dello Statuto si rivolgono con efficacia vincolante al legislatore, all'Amministrazione finanziaria ed ai contribuenti, nei confronti dei quali, per altro, danno luogo non soltanto a diritti, ma anche a doveri.

2 - Con specifico riferimento, poi, alla vicenda oggetto del concreto ricorso allora portato all'esame della Sezione, la sentenza si è occupata *funditus* dell'esegesi dell'art. 10 dello Statuto, per cui i rapporti tra contribuenti ed Amministrazione finanziaria devono essere "improntati al principio della

collaborazione e della buona fede” ed ha anzitutto osservato che questi termini sono dalla norma usati in endiade e correttamente ritenuti complementari, posto che il riferimento al principio di collaborazione esprime, con riguardo all’Amministrazione, il dovere di imparzialità impostole nel suo operare e, con riguardo al contribuente, l’obbligo dei consociati di concorrere alle esigenze della collettività secondo i principi di solidarietà e di capacità contributiva.

Secondo una consolidata linea di tendenza che, per gli aspetti non derogati, rivaluta il carattere paradigmatico che l’obbligazione di diritto comune riveste anche ai fini della disciplina delle obbligazioni tributarie, la sentenza in esame si è riferita, nell’interpretazione della disposizione, alla risalente e copiosa elaborazione dei principi sanciti in campo civilistico dagli artt. 1175 e 1375 c.c. In tali disposizioni si configurano, com’è noto, due clausole generali sostanzialmente uguali, in forza delle quali il concreto precetto giuridico – concernente la condotta delle parti all’interno del rapporto obbligatorio o contrattuale – deve essere individuato in relazione alla tipologia delle singole fattispecie, dando luogo a doveri integrativi o strumentali spesso socialmente tipizzati. E come esplicazione del criterio della buona fede è stato enucleato il principio dell’affidamento, che è il risvolto soggettivo dell’esistenza di modelli di comportamento, in quanto le parti uniformano la loro condotta agli *standard* sociali e fanno affidamento sull’osservanza degli stessi, attendendosi dalla controparte, appunto, il tipo di condotta normalmente tenuto in analoghe fattispecie.

Ricordati questi concetti concernenti il fondamento ed il modo di operare della buona fede (rilevando che il principio doveva ritenersi presente nell’ordinamento fiscale ancor prima dello Statuto), la

sentenza ha chiarito che, essendo le attività dell'Amministrazione e del contribuente disciplinate, in linea di massima, dalla legge e svolte mediante atti formali, i principi di collaborazione e buona fede in campo tributario hanno, appunto, funzione integrativa della disciplina legislativa mediante doveri reciproci da essa non espressamente considerati e fondati proprio sull'osservanza o sulla violazione di detti canoni.

In particolare quanto all'affidamento, la Corte ha osservato che esso può essere ingenerato nel contribuente o da un'attività dell'Amministrazione finanziaria idonea a determinare una situazione di "apparente" legittimità, consistente, ad es., in indicazioni o istruzioni che l'Amministrazione rivolge al contribuente, ed al quale egli conforma il proprio comportamento, ovvero, all'opposto, nell'accettazione espressa o tacita, da parte dell'Amministrazione, di un comportamento del contribuente, ciò che alimenta il ragionevole convincimento del medesimo di avere operato in conformità alla legge, ed il cui affidamento legittimo deve essere perciò tutelato.

L'aspetto più interessante della pronunzia, di grande rilievo pratico e sistematico, si riscontra proprio in relazione al tipo di tutela, essendosi ritenuto che, accertata la sussistenza dei presupposti dell'affidamento legittimo, la tutela del contribuente non è limitata all'inapplicabilità delle sanzioni e/o degli interessi moratori, così come può apparire a prima lettura dal disposto dell'art. 10, bensì vincola l'Amministrazione alla determinazione nella quale egli aveva confidato e può anche giustificare *tout court* l'inesigibilità della prestazione tributaria.

In questo modo viene riconosciuto al principio di affidamento una forza ed una capacità espansiva che travalica le fattispecie previste dall'art. 10, comma 2, le quali, quindi, nell'ottica della sentenza

hanno valore meramente esemplificativo, dovendosi la disposizione ritenere estesa ad una serie indeterminata di casi.

A voler sottolineare l'importanza del principio alla stregua della vicenda portata all'esame della Cassazione, va detto che in quel caso era stato notificato al contribuente un avviso di rettifica in materia di iva, con il quale gli era stata altresì data notizia della facoltà di chiudere la controversia avvalendosi del condono (*ex art. 21 d. l. n. 69 del 1989*); e, essendosi il contribuente avvalso di tale facoltà, versando la somma dovuta in base alla definizione agevolata, era stato emesso formale provvedimento di chiusura del procedimento impositivo. Ma poi l'Ufficio si era avveduto dell'inapplicabilità del condono e, esercitando *in malam partem* il potere di autotutela, aveva revocato il provvedimento estintivo e notificato al contribuente nuovamente l'avviso di rettifica, fondato sui medesimi presupposti di fatto e di diritto del precedente. Contro l'atto aveva proposto ricorso il contribuente, deducendo che il rapporto tributario doveva ritenersi definito per effetto del provvedimento di archiviazione, non più modificabile; e a questa conclusione è pervenuta la Corte con la motivazione in diritto innanzi ricordata.

3 - La tutela del legittimo affidamento è alla base di altre pronunce, tra le quali merita di essere segnalata, per la frequenza delle fattispecie cui si riferisce, la sent. 21 aprile 2001, n. 5931 (in *il fisco*, 2001, fasc. 18, pag. 6639), concernente un tipico esempio della funzione integrativa del principio di buona fede. In tema di iva, nell'alternativa tra il regime speciale previsto per i produttori agricoli dall'art. 34 d. P.R. n. 633/72 all'epoca vigente e il regime ordinario di contabilità, il contribuente, pur non osservando le formalità prescritte per l'opzione, aveva sempre adottato, in più periodi di imposta continuativi, il regime ordinario di contabilità,

senza alcun rilievo da parte dell'ufficio. Questo, però, aveva poi rilevato, in relazione ad annualità successive, l'assenza di una formale opzione e contestato, con avviso di rettifica, l'indebita deduzione analitica dell'iva.

La Corte di Cassazione ha condiviso l'accoglimento del ricorso del contribuente da parte delle Commissioni di merito, ponendo a fondamento della sentenza, appunto, il principio di affidamento, nella considerazione che la scelta per il regime ordinario risultava per *facta concludentia* e che l'ufficio avrebbe dovuto tempestivamente avvertire il contribuente dell'asserita irregolarità dell'opzione (dal principio di buona fede si è desunto, in concreto, un dovere di avviso).

Trova fondamento anche nei principi di correttezza e buona fede l'orientamento della Corte, che può ritenersi ormai consolidato, secondo cui – in contrasto con un pregresso indirizzo - si è riconosciuto al contribuente la possibilità di correggere gli errori di qualsiasi genere, di fatto e di diritto, commessi nella dichiarazione; e ciò indipendentemente dalla riconoscibilità dell'errore da parte dell'Amministrazione finanziaria e anche dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, purché nel termine di decadenza previsto per chiedere il rimborso. Si tratta della nota sentenza delle Sezioni Unite 15 ottobre 2002, n. 15063 (in *il fisco*, 2002, fasc. 40, 2, p. 5699), seguita da altre dello stesso tenore, che ha costituito una tappa importante nel cammino diretto ad assicurare una posizione paritaria ai soggetti del rapporto obbligatorio tributario, escludendosi che i poteri autoritativi dell'amministrazione e le esigenze di prelievo possano conculcare un elementare principio di civiltà giuridica, espressione genuina della buona fede, per cui è precluso alle parti del rapporto di approfittare dell'errore altrui.

Sul versante del comportamento del contribuente nell'ambito del rapporto di imposta, in diverse sentenze (a partire dalla già ricordata fondamentale sentenza n. 17576/2002) si è affermato che egli deve evitare comportamenti capziosi e dilatori, in cui possa ravvisarsi abuso del diritto e/o la finalità di eludere una giusta pretesa tributaria.

Più concretamente, poi, con la sentenza Cass. 9 febbraio 2001, n. 1821 (in *il fisco*, 2001, fasc. 8, p. 3141 e 3142), si è ritenuto che l'atteggiamento reticente del contribuente, appunto perché confligge con il principio di collaborazione e buona fede, può assumere rilievo indiziante contro di lui; e si è affermato, di conseguenza, che egli è tenuto a motivare le scelte economiche anomale, esponendosi in caso contrario all'azione accertatrice dell'Amministrazione, la quale può limitarsi a rilevare l'anomalia della scelta, restando a carico del contribuente l'onere di provare il contrario (conclusione, per altro, discutibile, posto che l'inesistenza di valide ragioni economiche assume specifico rilievo in tema di atti elusivi, *ex art. 37 bis* d.P.R. n. 600/73, e deve essere dimostrata dall'Amministrazione).

4 – Va considerato, poi, l'indirizzo della Suprema Corte ricordato all'inizio, che sotto un duplice profilo attribuisce rilevanza al principio di buona fede *ex art. 10* anche in sede processuale, con riferimento all'onere della prova *ex art. 2697 c.c.* e al potere del giudice di trarre argomenti di prova dal comportamento delle parti, *ex art. 116 c.p.c.*

Nel primo senso vanno segnalate le sentenze 14 novembre 2005, n. 22979, 14 maggio 2003, n. 7439 e 9 maggio 2003, n. 7093 (in *Banca dati fisconline*), le quali – con riferimento ai termini previsti a pena di decadenza dagli artt. 17 e 25 del d. P.R. n. 602 del 1973 per la formazione del ruolo e la successiva consegna del medesimo

al concessionario della riscossione – hanno affermato che, in base ai principi di buona fede e trasparenza di cui all'art. 10 dello Statuto, spetta all'amministrazione, parte attrice in senso sostanziale, l'onere di provare anche la puntuale osservanza di detti termini (le sentenze contraddicono una precedente decisione, cioè Cass. 11 gennaio 2002, n. 307, in *il fisco*, 2002, fasc. 29, pag. 1-4733, la quale si era espressa in senso contrario, ponendo, invece, a carico del ricorrente l'onere di provare la tardività della consegna del ruolo rispetto alla data indicata in cartella).

Nello stesso senso, ma più pertinente, è la sent. 7 maggio 2003, n. 6911 (in *il fisco*, 2003, fasc. 36, pag. 1-5708), concernente l'esegesi dell'art. 35 d. P.R. n. 917/1986 (ora 38 del nuovo Tuir), in forza del quale si presume che il reddito degli immobili locati sia quello risultante dal contratto di locazione. La sentenza ha affermato che deve ritenersi consentito al contribuente di fornire la prova che i canoni della locazione di un suo immobile non sono stati in concreto percepiti e, quindi, non sono soggetti a tassazione; e ciò non solo per il principio di capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*, che impone di considerare l'effettiva ricchezza di cui dispone il contribuente, ma anche per il principio di buona fede sancito dallo Statuto del contribuente, che del pari impone all'ente impositore di far riferimento il più possibile a dati reali di ricchezza.

In entrambe le sentenze, quindi, il ricorso al detto principio assume rilievo decisivo appunto come criterio di individuazione di doveri dell'Amministrazione integrativi del rapporto obbligatorio – nel primo caso quanto alla tempestività dell'azione fiscale, nel secondo caso quanto all'aderenza all'effettiva capacità contributiva – che nel processo influenzano l'onere della prova.

Nel secondo senso va segnalata la sent. n. 21209 del 5 novembre 2004 (in *Banca dati fisconline*), con la quale si è stabilito che nel corso del giudizio, se il contribuente deduca che la prova di una

circostanza a lui favorevole emerge da documenti in possesso dell'Amministrazione finanziaria, questa, in forza del principio di collaborazione e buona fede sancito dallo Statuto, ha l'onere di pronunciarsi in modo preciso in ordine al possesso dei documenti medesimi. Si è osservato che nell'ambito del processo tributario l'obbligo dell'amministrazione di prendere posizione sui fatti dedotti dal contribuente è ancora più forte di quello che grava sui convenuti privati perché le disposizioni degli artt. 18 della l. 241/90 e dell'art. 6 dello Statuto - secondo le quali il responsabile del procedimento deve acquisire di ufficio i documenti che siano già in possesso dell'Amministrazione e contengano la prova di fatti, stati o qualità rilevanti per la definizione della controversia - costituiscono espressione di un più generale principio valevole anche in campo processuale, sul terreno delle attività probatorie poste a carico delle parti. Pertanto, qualora il contribuente che agisca per il rimborso di tributi non dovuti deduca che le bollette comprovanti il pagamento (o la stessa richiesta di rimborso) siano in possesso dell'Amministrazione, questa è tenuta a pronunciarsi in modo specifico e motivato sul punto perché, in mancanza, il giudice può desumere argomenti di prova da tale suo comportamento, ai sensi dell'art. 116 c.p.c.

Nello stesso senso si sono pronunziate: Cass. 14 novembre 2001, n. 14141 (in *Banca dati fisconline*); Cass. 5 ottobre 2001, n. 12284 (in *Banca dati fisconline*); Cass. 10 febbraio 2001, n. 1930 (in *il fisco*, 2001, fasc. 33, pag. 11144); Cass. 20 giugno 2000, n. 8340 (in *Banca dati fisconline*).

5 – In tema di efficacia delle norme tributarie nel tempo, alcune sentenze della Corte hanno fatto applicazione del divieto di retroattività delle disposizioni tributarie di cui all'art. 3 dello Statuto, precisando che esso opera sia per le norme sostanziali e sia

per quelle formali quando da queste possa derivare pregiudizio al contribuente.

Al riguardo vanno ricordate le sentenze n. 11274 del 27 agosto 2001 e n. 12462 del 12 ottobre 2001 (in *Banca dati fisconline*). Con la prima si è ribadito il noto principio per cui le norme di carattere procedimentale sono di immediata applicazione e perciò si applicano anche ai rapporti sorti prima dell'entrata in vigore delle stesse, in ciò non potendosi ravvisare violazione del principio di irretroattività (in quel caso si trattava dell'applicazione, da parte dell'Amministrazione, della norma sugli accertamenti parziali in tema di imposte dirette).

Con la seconda sentenza si è stabilito, invece, con riguardo alle norme dello stesso Statuto, che esse non hanno efficacia retroattiva e non possono trovare applicazione, quindi, per l'attività accertativa dell'Amministrazione relativa a periodi di imposta precedenti. Si è perciò esclusa l'applicazione dell'art. 6, comma 5, dello Statuto in tema di interpello del contribuente e dello stesso art. 6, comma 2, che impone l'obbligo di informazione del contribuente su circostanze che possano pregiudicare l'esercizio di un diritto o possano comportare l'irrogazione di sanzioni (allo stesso modo si è espressa la sent. n. 16097 del 22 dicembre 2000, in *il fisco*, fasc. 9, 2001, p. 3610, con riferimento alla disposizione di cui all'art. 6, comma 4, dello Statuto).

Un'attenuazione del principio di irretroattività si è ritenuta consentita con la sentenza n. 5931 del 21 aprile 2001 (*il fisco*, n. 18 del 2001, p. 6639) quando l'efficacia retroattiva conduca ad un risultato favorevole al contribuente. Si è osservato che lo Statuto è essenzialmente uno strumento di tutela di quest'ultimo, servendo ad "arginare il potere dell'Erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto d'imposta", e perciò le sue previsioni non possono ostacolare "l'approvazione di disposizioni che siano a favore del

contribuente, che si risolvano eventualmente in una ulteriore autolimitazione del potere legislativo” (una sorta di “autotutela legislativa”). In base a questa sentenza, quindi, la retroattività sarebbe preclusa in “*malam partem*” e sarebbe consentita eccezionalmente in “*bonam partem*”; ed è una conclusione discutibile, anche quanto al presupposto (lo Statuto inteso come legge di favore per il contribuente). Opportunamente, quindi, quella opinione risulta contraddetta da altra pronuncia, la sent. n. 5015 del 2 aprile 2003 (in *Banca dati fisconline*), con la quale si è escluso che una norma possa ricevere applicazione retroattiva se questa non è prevista dalla legge, all’uopo essendo irrilevante che si tratti di una disposizione favorevole al contribuente.

6 – Lo Statuto tutela l’informazione del contribuente sotto tre profili: sul piano generale, come attività diretta a rendere possibile la conoscenza o la conoscibilità di norme, atti o pareri non specificamente indirizzati al contribuente (art. 5); sul piano specifico, come conoscenza indirizzata al singolo contribuente attraverso modalità tipiche, quali la notificazione e la comunicazione (art. 6); infine, sul piano delle scelte che incombono al contribuente, mediante l’istituto dell’interpello (delineato dall’art. 11).

Le sentenze della Corte riguardano essenzialmente il secondo profilo, per cui gli atti dell’Amministrazione assumono rilevanza per il contribuente solo dal momento in cui vengono a lui notificati. Secondo la sent. 30 marzo 2001, n. 4760 (in *Banca dati fisconline*), la notificazione dell’avviso di accertamento – che è atto amministrativo e non processuale – deve avvenire nel termine stabilito dalla legge, senza che, ove l’atto sia tempestivamente impugnato, possa operare la causa di sanatoria dei vizi della notifica degli atti processuali prevista dall’art. 160 c.p.c., che, richiamando

il precedente art. 156, esclude che la nullità possa essere dichiarata quando l'atto abbia raggiunto lo scopo.

In sostanza, la sentenza è basata sulla distinzione tra notifica di atti impositivi e notifica di atti processuali, per i quali ultimi soltanto opererebbe la sanatoria prevista dal codice di rito, mentre per i primi occorre far riferimento esclusivo alla data di una notifica validamente eseguita, in conformità a quanto dispone la norma dello Statuto.

Sull'argomento – che tocca un aspetto nevralgico del contenuto-forma degli atti di imposizione – è tuttavia intervenuta una sentenza delle Sezioni Unite, la n. 19854 del 5 ottobre 2004 (in *il fisco*, 2004 fasc. n. 39, pag. 1-6727), che ha risolto il problema in senso sostanzialmente opposto. La Corte ha convenuto – e non poteva essere diversamente – sulla qualificazione dell'avviso di accertamento come atto di natura sostanziale, ancorché aderendo alla risalente posizione giurisprudenziale che in esso rinviene una “*provocatio ad opponendum*”, ma ha ritenuto che le norme processuali sulla sanatoria si applichino in virtù del disposto dell'art. 60, comma 1, d. P.R. n. 600 del 1973, il quale richiama espressamente, in tema di notificazione degli avvisi e degli altri atti impositivi, le norme stabilite dagli artt. 137 e ss. c.p.c.. Questo rinvio, infatti, dovendosi ritenere esteso anche al regime dei vizi del procedimento di notifica (in primo luogo, secondo la distinzione di origine giurisprudenziale tra nullità ed inesistenza), rende applicabile la sanatoria anche alle notifiche di natura sostanziale. Peraltro, poiché il principio deve essere combinato con quello della decadenza dall'esercizio del potere, la sanatoria produce effetto solo se avvenuta prima del decorso del termine di decadenza. E molto importante è anche l'ulteriore affermazione della sentenza secondo cui la decadenza del potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria non produce l'inesistenza degli atti

impositivi successivamente emanati, per cui anche in tal caso il contribuente ha l'onere di dedurre la decadenza come specifico vizio del ricorso introduttivo, dovendosi escludere un potere di declaratoria *ex officio* del giudice.

7 - Altra applicazione del principio di conoscenza effettiva degli atti da parte del contribuente si è avuta in tema di interessi sui mandati di pagamento a titolo di rimborso, di cui all'art. 44 del d. P.R. n. 602/73. L'orientamento precedente era nel senso che, non applicandosi il principio civilistico per cui il pagamento deve avvenire al domicilio del creditore (obbligazioni *portables*), il pagamento è liberatorio per l'Amministrazione con l'emissione del mandato di pagamento, a prescindere dalla comunicazione di tale atto al contribuente creditore. Con la sentenza 30 marzo 2001, n. 4760 (in *Banca dati fisconline*), invece, la Corte ha deciso che gli interessi decorrono anche dopo la data di emissione dell'ordinativo e fino a quando questo sia ritualmente notificato al contribuente, pervenendo a tale conclusione appunto sulla base del principio di "effettiva conoscenza" degli atti sancito dall'art. 6 dello Statuto. Tale principio deve essere assunto, insieme con quelli di uguaglianza e di buon andamento ed imparzialità della p.a. anche dell'art. 44, comma 1, *cit.*, e pertanto, prima del momento di effettiva conoscenza, gli atti che incidono sulla posizione creditoria o debitoria del contribuente non possono produrre effetti.

Accanto a queste pronunzie, che applicano l'art. 6, primo comma dello Statuto, un generico dovere di informazione la Corte ha desunto ancora una volta utilizzando, il principio di buona fede. Come si è anticipato al par. 3, è stato affermato il dovere dell'Amministrazione finanziaria di fornire al contribuente ogni opportuna informazione di fatti e circostanze ad essa noti dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito o

l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento di un credito.

Sulla base di questo principio, si è ritenuto che l'amministrazione debba segnalare al contribuente gli eventuali errori meramente formali in cui sia incorso e, se essi consistano in un vizio solo formale, non deve tenerne conto. In particolare, con la sent. n. 11477 del 30 maggio 2005, si è affermato che l'amministrazione doveva ritenere valido il pagamento che il contribuente aveva eseguito ad un concessionario incompetente per errore scusabile (era accaduto che, nell'immediatezza dell'incorporazione di una società, la società incorporante aveva eseguito il versamento dell'importo dovuto a titolo di condono al concessionario della riscossione della propria sede e non a quello della sede della società incorporata).

8 - Sono numerose le sentenze che, in applicazione dell'art. 7 dello Statuto, significativamente intitolato "*chiarezza e motivazione degli atti*", impongono all'amministrazione fiscale l'obbligo di motivare gli atti di imposizione deducendo, ancorché come mera allegazione, gli elementi di fatto e di diritto che sono a fondamento della pretesa creditoria e, comunque, dando notizia degli elementi della stessa (e ciò anche in relazione agli artt. 1 ss. d. lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 che, nell'integrare e modificare le disposizioni dettate dalle singole leggi d'imposta, definiscono il contenuto della parte motiva degli atti di accertamento, di liquidazione e di riscossione).

Tra tali sentenze merita particolare menzione la recentissima Cass. 16 settembre 2005, n. 18415 (in *Banca dati fisconline*), concernente il problema della necessità e congruità della motivazione della cartella emessa dal concessionario della riscossione. La Corte ha osservato che debbono ritenersi applicabili i principi di ordine

generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 - espressamente recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 *cit.* - ponendosi una diversa interpretazione in insanabile contrasto con l'art. 24 della Costituzione, tanto più quando la cartella non sia stata preceduta da un avviso di accertamento, motivato con riferimento all'istruttoria compiuta. Non competendo, infatti, al cittadino la ricostruzione dell'operato dell'ufficio attraverso difficili operazioni interpretative di codici e numerazioni, la cartella esattoriale deve contenere, in forma comprensibile e non criptica, l'indicazione della qualifica e dell'ammontare del tributo richiesto, in primo luogo ponendo termine alla illegittima prassi di non indicare con chiarezza l'atto che è alla base del titolo esecutivo.

9 - Vanno segnalate, da ultimo, le numerose pronunzie che, a partire dalla prima applicazione della legge, affermano la superiorità assiologica dei principi espressi o desumibili dallo Statuto ed attribuiscono alle norme dello stesso il valore di criterio interpretativo ed applicativo di tutta la legislazione fiscale, affermando che il dubbio interpretativo va risolto, in assenza di altri indici specifici, nel senso più conforme ai principi statutari e, quindi, ai principi costituzionali.

Non è possibile – e sarebbe superfluo – segnalare le sentenze in cui, nell'esegesi di molteplici norme sostanziali e processuali, si è fatto ricorso – tramite lo Statuto – al canone ermeneutico della conformità a Costituzione. Sembra soltanto opportuno ricordare, per l'influenza determinante che hanno avuto nella elaborazione della disciplina ora vigente in materia, le decisioni che, interpretando l'originario testo dell'art. 25 del d. P.R. 29 settembre 1973, n. 602, hanno affermato la perentorietà del termine imposto al concessionario della riscossione per la notifica della cartella

esattoriale, perentorietà che è stata argomentata appunto in base allo Statuto, nella considerazione che una diversa esegesi avrebbe comportato una eccessiva ed indeterminata soggezione del contribuente all'azione del fisco, con grave *vulnus* del diritto di difesa (Cass. 7 gennaio 2004, n. 10; Cass. 19 luglio 1999, n. 7662, in *banca dati fisconline*). La quale motivazione è stata, poi, ripresa dalla Corte Costituzionale nella sent. 15 luglio 2005, n. 280, con la quale è stata dichiarata l'incostituzionalità dello stesso art. 25 in una successiva formulazione, che addirittura aveva eliminato quel termine; e ciò ha condotto ad un nuovo enunciato dell'art. 25, che ha previsto rigorosi termini di decadenza per la notifica della cartella (dodici mesi, ridotti a sei se la cartella è relativa ad un ruolo straordinario).

10 – A conclusione di questa frammentaria e ormai lunga rassegna, deve dirsi che attraverso l'elaborazione giurisprudenziale, le norme dello Statuto, in conformità alla loro valenza esplicativa di precetti costituzionali, espressamente affermata dall'art. 1, influenzano sempre di più il modo in cui le disposizioni e gli istituti tributari vivono nell'ordinamento, il c.d. diritto vivente. Il valore dello Statuto si apprezza, cioè, non solo per le singole applicazioni che, con grande sensibilità, ne sono state fatte, appunto, dalla giurisprudenza, ma anche, sul piano dei principi, per il recupero di valori costituzionali in passato spesso obliterati nella nostra materia. E ciò si avverte anche alla stregua di alcune decisioni rese dalla Corte Costituzionale, la quale in tema di contenzioso tributario aveva in passato escluso l'applicazione di taluni principi, oggi racchiusi nella nozione di giusto processo, in nome della specificità dell'oggetto e della materia del giudizio tributario, funzionale "alla fondamentale ed imprescindibile esigenza dello Stato di reperire i

mezzi per l'esercizio delle sue funzioni" (Corte Cost. 12 marzo 1998, n. 53, in *Rassegna tributaria*, 1998, n. 3, pag. 787).

Un'inversione di tendenza rispetto a questo orientamento, si coglie, ad es., nella sent. n. 274 del 12 luglio 2005, con la quale, in contrasto con precedenti arresti della stessa Corte Costituzionale, è stata finalmente dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui non prevede la statuizione sulle spese nelle ipotesi di cessazione della materia del contendere, ravvisando il contrasto di tale disciplina con i principi di tutela del contribuente e di parità delle parti all'interno del processo, che sono insiti nello Statuto.

Michele Cantillo