

# CONOSCENZA e MOTIVAZIONE degli ATTI: le GARANZIE dello STATUTO del CONTRIBUENTE

*Il diritto di difesa riconosciuto al contribuente si incardina sulla conoscenza delle ragioni di fatto e di diritto sulle quali sorge l'obbligazione tributaria e sulla necessità che sul titolo esecutivo sia trascritto il contenuto dell'atto di accertamento allo stesso prodromico o della motivazione della pretesa tributaria.*

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato e dottore commercialista in Bergamo - Studio Ferrajoli Legale Tributario

La L. 212/2000 (cd. «Statuto dei diritti del contribuente») può essere considerata uno strumento di mediazione che ha contribuito a creare un «principio generale» dell'ordinamento tributario in grado di indirizzare l'applicazione delle norme tributarie nel senso della stabilità e dell'uniformità.

Ai contribuenti lo Statuto attribuisce strumenti di tutela e di garanzia imprescindibili nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, sia in materia di conoscibilità del sistema normativo tributario, sia nell'ambito delle attività di accertamento e riscossione esercitate dagli Uffici fiscali; in tale contesto, non poco rilievo assumono le disposizioni di cui agli artt. 6 e 7 [CFF 7120f e 7120g] intitolati «Conoscenza degli atti e semplificazione» e «Chiarezza e motivazione degli atti».

## **CERTEZZA della NOTIFICAZIONE ed INFORMAZIONE ADEGUATA**

Il Legislatore, attraverso l'art. 6 dello Statuto ha cercato di determinare un codice comportamentale dell'Amministrazione finanziaria, al fine di conformarne l'azione ai principi di

buon andamento e imparzialità di cui all'art. 97 della Costituzione anche per quanto concerne la materia tributaria.

In particolare, al primo comma dell'articolo in esame viene ritenuta fondamentale dal Legislatore l'effettiva conoscenza per tutti i contribuenti degli atti a loro diretti; a questo proposito l'Amministrazione finanziaria, sulla base delle informazioni in possesso suo o di altra pubblica amministrazione, deve provvedere ad inviare gli atti nel luogo dell'effettivo domicilio del contribuente ovvero ove quest'ultimo abbia eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento.

Il provvedimento deve essere notificato o comunicato dall'Amministrazione finanziaria che lo ha costituito in quanto un'eventuale soggetto terzo, anche se incaricato, non può assicurare una conoscenza effettiva e approfondita al pari di chi lo ha emesso.

L'Amministrazione, inoltre, al fine di tutelare la riservatezza del contribuente, deve assicurarsi che le modalità di comunicazione o notificazione non permettano a soggetti diversi dal destinatario di venire a conoscenza degli atti indirizzati al contribuente; lo Statuto, infatti, non consente che tali documenti siano, ancora prima che all'interessato, porta-

ti a conoscenza di terzi anche se coinvolti nella procedura impositiva.

Lo Statuto impone ulteriori adempimenti a carico degli enti impositori; in particolare, all'art. 6, comma 2, è espressamente previsto che l'Amministrazione finanziaria debba informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito.

### INTERPRETAZIONE SEMPLICE e COMPRESIBILE

Una semplice e chiara informazione non è solo doverosa, ma assolutamente necessaria se si vuole ottenere la generale applicazione ed efficienza del sistema impositivo. Per tali ragioni l'Amministrazione finanziaria, come specificato nel comma 3 dell'art. 6, L. 212/2000, deve assumere iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni e in generale ogni altra propria comunicazione, siano messi a disposizione del contribuente in tempi utili e siano comprensibili anche alle persone sfornite di conoscenza in materia tributaria ed inoltre deve adoperarsi affinché il contribuente possa adempiere alle obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli.

### DIVIETO di RICHIEDERE ULTERIORI DOCUMENTI

Il quarto comma 4 dell'art. 6 in esame impone altresì specifiche incombenze agli Uffici finanziari per quanto attiene alla semplificazione degli atti, al fine di tutelare il più possibile la sfera privata del contribuente, non potendo essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pub-

bliche.

Il Fisco deve quindi assicurarsi d'ufficio tutte le informazioni necessarie ai fini dell'istruttoria della pratica sia nel caso in cui queste siano reperibili all'interno dello stesso ente impositore (esempio: documenti da allegare alle richieste di rimborso), sia nel caso in cui siano in possesso di altra Amministrazione pubblica indicata dal contribuente (esempio: certificato di casellario giudiziario o di Camera di commercio o le richieste planimetriche o altri documenti in possesso del Catasto).

Si deve intravedere, pertanto, anche un altro scopo delle disposizioni in questione: quello di porre a carico della pubblica Amministrazione l'onere di disporre e di preconstituire direttamente le informazioni di cui ha bisogno.

A questo proposito, la Corte di Cassazione non solo ha confermato che ai contribuenti non possano essere richiesti documenti già a disposizione dell'Amministrazione, ma ha altresì affermato che quest'ultima ha l'onere di produrre in giudizio anche tutti i documenti favorevoli al contribuente che siano in suo possesso (sentenza 25 settembre 2003, n. 4239).

### RICHIESTA di CHIARIMENTI

Infine con il comma 5 del citato art. 6, L. 212/2000, il Legislatore impone una procedura specifica da seguire prima dell'iscrizione a ruolo, in mancanza della quale i provvedimenti emessi sono da considerarsi nulli. In particolare, l'ente impositore deve invitare il contribuente a mezzo del servizio postale o anche con mezzi telematici a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un congruo termine, comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

La norma ha però una portata limitata in quanto si applica esclusivamente alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni nel caso in cui sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione stessa; inoltre, si applica anche quando, a seguito della liquidazione, emerge la spettanza di un minore rimborso di impo-

sta rispetto a quello richiesto. Diversamente, tale istituto non si applica laddove l'iscrizione a ruolo riguarda tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Così, per esempio, non occorre alcuna preventiva richiesta di chiarimento o di documenti nei casi di iscrizione a ruolo conseguente alla notifica di un avviso di rettifica o nelle ipotesi di riscossione spontanea a mezzo ruolo (iscrizione non derivante da inadempimento; somma da iscrivere a ruolo ripartibile in più rate dietro richiesta del contribuente).

### **OBBLIGO di MOTIVAZIONE**

L'art. 7 dello Statuto del contribuente, rubricato «Chiarezza e motivazione degli atti», mira poi ad assicurare al contribuente non solo la conoscenza dei motivi alla base di un provvedimento accertativo, ma anche il contenuto tassativo dello stesso.

La norma in esame, con l'esplicita previsione dell'obbligo di motivazione per tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria, costituisce il naturale punto di arrivo, in campo tributario, di un percorso legislativo, giurisprudenziale e dottrinale che ha determinato, negli ultimi anni, un radicale cambiamento del rapporto tra pubblica amministrazione e contribuente e delle regole dell'attività di accertamento.

Il Legislatore ha specificato anche il contenuto minimo che deve avere la motivazione. Essa, infatti, deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione, al fine di consentire la ricostruzione dell'*iter* logico-giuridico che ha portato all'emanazione del provvedimento destinato ad incidere unilateralmente sulla sfera giuridica del contribuente. La motivazione diventa dunque, oltre che il mezzo di esternazione delle ragioni della pretesa impositiva, anche uno strumento di garanzia del diritto di difesa del contribuente, in quanto consente al destinatario del provvedimento di essere edotto sul fondamento della pretesa erariale; in tal modo

il contribuente può valutare se instaurare un procedimento nell'ambito del quale incomberà sull'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare gli elementi costitutivi alla base delle proprie pretese.

Se, da un lato, la disciplina riconosce che il provvedimento amministrativo possa essere motivato *per relationem* al contenuto di un altro atto dell'ente impositore, tuttavia la legittimità di tale motivazione è espressamente subordinata al fatto che l'atto richiamato sia indicato nella motivazione e comunicato al destinatario del provvedimento, affinché quest'ultimo sia posto in grado di comprendere a pieno il contenuto e di esercitare in maniera adeguata il proprio diritto di difesa.

Il provvedimento motivato per rinvio ad altro documento è quindi considerato nullo se quest'ultimo atto non è stato portato a conoscenza del contribuente, né l'Amministrazione può sanare tale difetto producendo in giudizio le prove della rettifica operata ovvero notificando detto atto successivamente, poiché in ogni caso viene leso il termine a difesa di 60 giorni garantito dalle norme processuali del rito tributario. In particolare, la motivazione *per relationem* degli accertamenti è valida soltanto quando non preclude al contribuente la possibilità di contrastare l'azione accertatrice; pertanto è necessario che al contribuente siano resi noti tempestivamente gli elementi su cui si incardina la motivazione dello stesso, in modo che il contribuente possa stabilire con una certa precisione i termini e gli elementi alla base della pretesa fiscale.

In tale senso è intervenuta di recente la Corte di Cassazione che ha espressamente ribadito che, se in un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria si fa riferimento ad un altro atto, quest'ultimo deve essere necessariamente allegato al documento che lo richiama, non essendo peraltro sufficiente che l'atto sia conoscibile dal contribuente (sentenza 18 febbraio 2005, n. 6201).

Del resto, giova ricordare che nel sistema del contenzioso tributario i provvedimenti contro cui viene proposto ricorso rappresentano il limite massimo della cognizione del giudice, il quale non può estendere il suo esame al

di fuori dei limiti soggettivi ed oggettivi rilevati dall'atto.

Come affermato dalla stessa Suprema Corte, infatti, la motivazione dell'atto svolge sul piano processuale la funzione di delimitare la materia del contendere (sentenza 9 aprile 1998, n. 6065), con la conseguenza che in tutti i casi in cui un provvedimento sia stato motivato facendo riferimento al contenuto di un atto non allegato né comunicato al contribuente (quindi dallo stesso non conosciuto), i fatti e le argomentazioni nello stesso riportate non potranno essere prese in considerazione in ambito processuale al fine della decisione.

## MOTIVAZIONE della PRETESA TRIBUTARIA

Cardini del diritto di difesa riconosciuto dal Legislatore al contribuente sono inoltre la conoscenza delle ragioni di fatto e di diritto sulle quali sorge l'obbligazione tributaria e la necessità che sul titolo esecutivo sia trascritto il contenuto dell'atto di accertamento allo stesso prodromico o, in mancanza, della motivazione della pretesa tributaria, dato che, in caso contrario, sarebbe impossibile per lo stesso destinatario contestare nel merito la richiesta avanzata dal Fisco.

A questo proposito, l'art. 7, comma 3, L. 212/2000 risponde all'esigenza di porre il contribuente in condizione di collegare, in maniera semplice ed immediata, il provvedimento costituente titolo per l'esecuzione forzata con i relativi atti presupposti, nei quali potere allora ricercare la ragione giustificativa della pretesa fatta valere dall'Amministrazione finanziaria nei suoi confronti. Il fine sotteso è infatti quello di evitare al contribuente inutili ricerche di dati e documenti che, in alcuni casi, possono risalire a molti anni addietro.

In altri termini, pur se il contenuto del comma in questione sembra voler porre in luce una situazione che corrisponde più a ragioni d'opportunità pratica che ad una effettiva ed esclusiva esigenza d'ordine giuridico – trat-

tandosi di un adempimento connesso a quello principale ed essenziale, già ricordato, dell'obbligo della motivazione dei provvedimenti fiscali – la sua rilevanza ed importanza non può essere disconosciuta.

La cartella di pagamento o l'avviso di mora, nel caso in cui fossero precedute dall'atto prodromico da cui esse traggono esistenza e forza, possono non essere caratterizzate da una motivazione *ad hoc*, ma da una del tutto coincidente con quella del primo; oppure, mancando una simile sequenza, il provvedimento va motivato in quanto non esiste un riferimento diverso che illustri al destinatario i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione finanziaria.

Se l'atto di accertamento (nel caso in cui esso sia atto prodromico all'iscrizione a ruolo) non è stato notificato, l'avviso di mora o la cartella di pagamento (contenente l'iscrizione a ruolo medesima) possono essere impugnati non solo per vizi propri (tra i quali rientra anche la illegittimità dell'iscrizione a ruolo in quanto effettuata in mancanza dell'atto prodromico che la legittima), ma anche nel merito della pretesa fiscale per nulla motivata al contribuente destinatario dell'atto impositivo.

Una fattispecie di particolare interesse si ha in presenza di dichiarazioni congiunte dei redditi e, in particolare, nei casi in cui solo uno dei due contribuenti riceva la cartella di pagamento non preceduta dall'avviso di accertamento. In tal caso, al coobbligato solidale, essendo notificato esclusivamente il titolo della riscossione, ma non anche l'atto impositivo adeguatamente motivato, deve quindi essere riconosciuta la facoltà di tutelare i propri diritti di fronte al giudice competente impugnando anche nel merito la cartella di pagamento emesso nei suoi confronti quale primo atto attraverso cui assume legale conoscenza della pretesa avanzata in via solidale dall'Amministrazione finanziaria. Da qui la necessità d'imporre all'Amministrazione la notifica di un atto impositivo idoneo ad offrire al responsabile compiuta motivazione della pretesa avanzata nei suoi confronti e tale da assicurargli piena difesa in sede giudiziale.