

Statuto dei diritti del contribuente

di Michele Rossi

Lo statuto dei diritti del contribuente a dieci anni dalla sua entrata in vigore.

1. Brevi cenni sul dibattito legge ordinaria – legge costituzionale per l’approvazione dello Statuto; 2. Il quadro storico antecedente il 2000; 3. Lo statuto dei diritti del contribuente e l’articolo 4.

1. Brevi cenni sul dibattito legge ordinaria – legge costituzionale per l’approvazione dello Statuto

Lo statuto dei diritti del contribuente ha avuto il pregio di raccogliere per la prima volta in un unico corpo normativo tutta una serie di principi regolamentatori del rapporto contribuente amministrazione finanziaria. Il testo dello statuto meglio noto come L. 212/2000 tuttavia è stato frutto di un lungo iter normativo che, tra varie difficoltà, posizioni dottrinali contrapposte e visioni discordanti, ha tenuto impegnati gli addetti ai lavori per un periodo di circa dieci anni. In merito al testo si sono dibattute varie questioni tra cui la prima e fondamentale è stata quella riguardante il grado gerarchico che tale testo normativo dovesse rivestire: legge ordinaria o legge costituzionale. Il dibattito impegnò gli studiosi della materia per un periodo abbastanza consistente tanto che successivamente un'autorevole dottrina, ricordando quel periodo storico coincidente con l'iter parlamentare, si è chiesta quale sarebbe stata la considerazione che l'Europa e quindi i suoi paesi membri avrebbero avuto dell'Italia se per imporre la motivazione degli atti tributari non fosse bastata la legge ordinaria ed il contestuale richiamo alla 241/1990, così come per introdurre il principio di buona fede, l'accollo, la compensazione non fosse stato sufficiente il richiamo al codice civile, o ancora se per disciplinare l'interpello non fosse bastata una legge ordinaria bensì si fosse resa necessaria la legge costituzionale¹ Giunti a questo punto è necessario dire che da un'analisi del testo della legge 212 probabilmente le norme con probabile dignità costituzionale sono solo quelle contenute rispettivamente negli artt. 1, 3 e 4. Di fronte a questa possibilità si sarebbero presentate due opzioni consistenti la prima nell'eliminazione di tutte quelle norme successive all'art. 4 o, ancor peggio, la seconda

¹ G. Marongiu, Imposte e tasse in genere, “Lo Statuto dei diritti del contribuente” in Fisco, 2006,1,20.

consistente nello scrivere due Statuti di cui il primo con dignità di legge costituzionale ed il secondo, di rango inferiore, approvato più semplicemente con legge ordinaria². Le norme dello Statuto non sono aggiuntive rispetto ai principi fondamentali già esistenti: lo ha ricordato la Corte di cassazione quando, valorizzando lo Statuto, ha detto che non ci sarebbe bisogno di esplicitazione normativa dei principi già esistenti nell'ordinamento che toccano la materia tributaria. Ma lo Statuto del contribuente non è una legge costituzionale; è solo una legge ordinaria e non ha nessuna forza particolare nella gerarchia delle fonti, come chiaramente si era ritenuto definendo lo Statuto, con una qualificazione impropria, una legge «rinforzata». E una legge ordinaria può sempre essere superata da altre leggi ordinarie. Tuttavia la Stessa Corte di Cassazione qualche anno dopo prende in considerazione, in un caso di istanza di rimborso presentata ad ufficio incompetente, i principi dello Statuto sancendo e valorizzando i principi della collaborazione fra contribuente e amministrazione secondo buona fede (articoli 5, 6, 10, 12). In realtà l'evoluzione giurisprudenziale ha portato un certo filone interpretativo a valutare le norme dello Statuto come di diretta promanazione della costituzione. Infatti, secondo la sentenza della Corte di [Cassazione. civ. Sez. V del 06 maggio 2005, n. 9407](#) il giudice, in sede di interpretazione e applicazione delle leggi tributarie, deve fare riferimento allo Statuto dei diritti del contribuente e risolvere eventuali dubbi ermeneutici nel senso conforme a esso. In particolare, le disposizioni dello Statuto sono state emanate in attuazione degli [artt. 3, 23, 53, 97 della Costituzione](#) ed in quanto tali sono principi generali dell'ordinamento tributario³. Con la sentenza n. 9407 del 2005, la Corte di Cassazione ha così confermato l'indirizzo avviato con la precedente decisione n. 7080 del 2004, nella quale aveva affermato che "i criteri generali introdotti dallo Statuto, e attraverso di esso i valori costituzionali in senso ampio, sono stati interpretati direttamente dallo stesso legislatore". Inoltre la decisione del 2005 si pone quale elemento di rottura con una precedente in cui risultava evidente come un principio simile, formulato non già in una legge generale sull' applicazione delle imposte (il tanto atteso codice tributario) aveva trovato resistenza nella giurisprudenza della Cassazione, con argomentazioni forzatamente letterali, sorrette forse da un ricorrente favor fisci (n. 6258 del 2004).

2. Il quadro storico antecedente il 2000

Il 2000 ha costituito nella materia amministrativa prima e, in quella tributaria poi, un anno di chiusura di un primo grande tentativo di riformare gli assetti cittadino-pubblica amministrazione italiana. Basti pensare che dieci anni prima venivano emanate leggi quali 142/90, 241/90, le leggi Bassanini e ancora si iniziava a discutere di quelle riforme amministrative di cui negli ultimi

² E. De Mita, "Per lo Statuto una missione piena di ostacoli" Sole 24 Ore di martedì 13 aprile 2010, pag. 35.

³ E. De Mita, "Lo Statuto diventa la bussola dei giudici" in Dir. e Prat. Trib., 2005, 05, 985.

mesi si sente parlare sempre con maggiore insistenza. Tuttavia, il settore tributario vede nello Statuto e nella sua approvazione un punto di arrivo rispetto ai precedenti tre decenni in cui il rapporto con il cittadino-contribuente, a causa di esigenze di cassa che si sono succedute negli anni, non era sempre stato improntato alla tutela dell'affidamento di quest'ultimo. In particolare è necessario partire dalla legge delega del 1971 per poi analizzare i successivi anni via via succedutisi. E' proprio nel 1971 che viene varata la legge delega affinché il governo avesse avuto il potere di riformare un sistema tributario non più al passo con i tempi. In quegli anni verranno introdotte l'IRPEF, l'IRPEG, l'IVA con tutta una serie di riforme strutturali che coinvolgeranno tanto gli adempimenti burocratici del cittadino quanto la struttura dell'amministrazione. L'allora ministro delle finanze, Bruno Visintini, durante quel decennio scriveva che "... l'acquisizione del materiale doveva derivare fundamentalmente dalle dichiarazioni dei contribuenti e dalla consapevolezza che i contribuenti acquisiscano che l'amministrazione ha o è in grado di avere tutti gli elementi utili ai fini dell'applicazione dei tributi e dei controlli nei loro confronti, che ogni contribuente può in ogni momento rientrare tra quel numero, anche ristretto, di soggetti nei confronti dei quali l'amministrazione (anche a scandaglio o per sorteggio) svolgerà la sua attività di controllo approfondito, rigoroso e completo, e che in caso di violazione le sanzioni, anche penali, si rendono immediatamente applicabili. Da questo e non dalla impossibile revisione annuale di tutte le dichiarazioni dovranno derivare l'osservanza della legge, la veridicità delle dichiarazioni e il gettito tributario"⁴. Probabilmente queste parole esprimono nel migliore dei modi ciò che era cambiato. Il rapporto e i relativi adempimenti burocratici non erano più un qualcosa di sporadico nell'attesa che l'ufficio preposto svolgesse gran parte dell'attività posta a suo fondamento. Da questo momento si assisteva ad un corposo aumento degli adempimenti che i cittadini erano tenuti ad osservare con un corrispondente grosso picco di "burocrazie" nelle loro vite tanto private quanto professionali o imprenditoriali. Conseguenza di ciò fu l'ampliamento delle fattispecie sanzionate penalmente ed altresì l'inasprimento delle relative pene, seguita dall'abolizione della cosiddetta pregiudiziale amministrativa all'esercizio dell'azione penale, insieme all'estensione dei metodi induttivi di accertamento e, infine, alla valorizzazione degli strumenti quali il redditometro. Infatti proprio in questi anni come si è prima accennato aumentano gli oneri burocratici tant'è che a questo periodo sono riconducibili: la c.d. autotassazione ed il relativo aumento delle percentuali; l'introduzione della ricevuta fiscale, della bolla di accompagnamento e dei registratori di cassa; l'estensione delle ritenute d'acconto; l'imposizione di nuovi libri e repertori

⁴ B. Visintini in "Nota sulla situazione del personale e sullo stato dell'amministrazione finanziaria", Istituto poligrafico dello Stato, Roma, 1975.

per i liberi professionisti. Come lo stesso Visentini ebbe modo di affermare con tale riforma si erano trasferiti sui contribuenti adempimenti che in precedenza erano affidati all'amministrazione.⁵ L'azione riformatrice degli anni '70 provocò una vera e propria inversione di rotta nel rapporto contribuente-amministrazione tant'è che se negli anni immediatamente successivi al dopo guerra il contribuente si limitava per lo più a dichiarare i redditi, al contrario con la riforma degli anni '70 era obbligato dapprima a liquidare le imposte e quindi a pagarle. Il sistema così congeniato recò un grande vantaggio per le casse dello Stato già negli anni di prima applicazione. Basti pensare che da questo momento in poi il 75% del gettito veniva generato da autotassazione. Tuttavia rispetto ai vantaggi di immediata percepibilità, autorevole dottrina valutò da subito il suo carattere correlato così che venne affermato: “[...] quel sistema è stato caricato di adempimenti eccessivi, di obblighi di trasmissione di informazioni non necessarie a cura del contribuente: occorre ridurli, e che l'Amministrazione finanziaria assuma maggiori compiti⁶. In base a ciò i contribuenti si trovarono nell'arco di pochi anni a subire un eccessivo ed inesauribile costo di adempimento. Iniziò quindi a farsi strada un'esigenza di semplificazione che potesse, facilitando gli adempimenti e le normative di riferimento, rendere più agevole o quantomeno gravoso in misura ridotta l'adempimento dell'obbligazione tributaria. L'esigenza di semplificazione della macchina amministrativa e, di quella finanziaria in particolar modo, è a tutt'oggi una questione di grande attualità a tal punto che la relazione governativa alla legge delega per la riforma del sistema tributario del 2003 (L. 7 aprile 2003 n. 80) affermava esplicitamente “il principio della minimizzazione del sacrificio del contribuente nell'adempimento di tutti gli obblighi formali di pagamento”. A rendere il sistema ancor più complesso nel suo funzionamento hanno concorso le esigenze di cassa che hanno contraddistinto alcuni intervalli temporali più o meno lunghi presenti all'interno dei decenni post riforma degli anni '70. In particolare la crisi economica verificatasi proprio nel primo decennio di riforma; il sostentamento della spesa pubblica esplosa negli anni '80; la stretta ai conti pubblici dei primi anni '90 resasi necessaria per poter consentire all'Italia l'ingresso da subito nel gruppo della moneta unica europea. In particolare la manovra finanziaria dei primi anni '90 è stata definita da autorevole dottrina che in merito ha affermato: “Dalla metà degli anni '80 il sistema fiscale italiano è stato chiamato ad uno sforzo finanziario che, per intensità e per

⁵ B. Visentini “In materia di imposizione sui redditi (ma il rilievo vale anche per le imposte indirette) con le diffuse ritenute alla fonte, con i relativi versamenti e con l'autotassazione si sono trasferiti sui contribuenti adempimenti che in precedenza erano affidati all'amministrazione e che questa non era in grado di assolvere. In questo modo si è salvato, e si è anzi, sensibilmente incrementato, in termini reali, il gettito tributario e si è salvata la riforma tributaria che sarebbe caduta o sarebbe stata rapidamente deformata nella sua configurazione sostanziale se non si fossero raggiunti, con le procedure alle quali ho accennato, risultati pratici di gettito e di strumento di politica finanziaria.” in Osservatorio. Troppi gli accertamenti approssimativi, sul Corriere della Sera dell'aprile 1981.

⁶ F. Gallo, “Relazione all'assemblea dell'Assonime”; cit. p. 7784 ss.

concentrazione nel tempo, costituisce un primato tra i paesi ad economia sviluppata⁷. A ciò si aggiunga che i repentini cambiamenti che hanno caratterizzato la normativa italiana nel campo tributario per le ragioni prima esposte, accompagnate da un uso massiccio della decretazione d'urgenza hanno reso vano in molti casi il ruolo della giurisprudenza. Infatti molto spesso la Corte di Cassazione e la Corte Costituzionale si sono trovate a giudicare fattispecie sorte sotto il vigore di discipline che nel frattempo erano cambiate se non addirittura abrogate. Questo ha reso ancor più gravoso il compito della giurisprudenza spesso rendendone vana quella funzione di orientamento interpretativo che in molti casi, costituendo un indice regolatore, avrebbe reso probabilmente più chiare le singole discipline di riferimento. Questo avvicendamento di eventi, accompagnati da un abuso della decretazione d'urgenza, spingevano sempre più il legislatore ad intervenire, sulla scia degli statuti già presenti in ambito OCSE, sancendo una carta dei diritti del contribuente.

Lo statuto dei diritti del contribuente e l'articolo 4

Gli ultimi due decenni del secolo scorso ed in particolar modo l'ultimo, come si è sopra accennato, hanno registrato dei cambiamenti normativi epocali. Tra i cambiamenti che assunsero ed ancora oggi assumono fondamentale rilievo ricordiamo la L. 241/90 meglio nota come legge sul procedimento amministrativo. Per la prima volta si sancivano tutta una serie di regole che dovevano andare a costituire una regolamentazione quanto più possibile chiara ed efficace del rapporto cittadino amministrazione. Tuttavia, proprio per la grande innovatività di cui era portatore questo testo legislativo, in più punti, se ne escludeva l'applicazione rispetto al procedimento tributario. Tuttavia il vento di riforma e soprattutto di cambiamento del rapporto Stato cittadino aveva iniziato a prendere insistentemente corpo all'interno del sistema normativo italiano. Dopo vari anni di discussioni, con la L. 212/2000 entra in vigore un testo normativo il cui obiettivo è definire una serie di principi generali regolatori del rapporto Stato contribuente. Ed è proprio pendendo in considerazione la L. 241/90 che con la L. 212/2000 che il legislatore si pose il fine di orientare il sistema normativo tributario ai principi di trasparenza e comprensibilità maggiore stabilità. Il vero merito dello Statuto è consistito nell'affermazione di una serie di principi e norme che affermano i diritti dei contribuenti tanto durante l'attività di accertamento quanto in quella di riscossione dei tributi fino a giungere all'affermazione delle garanzie che il contribuente ha con la possibilità di farle valere in occasione di verifiche da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di finanza. Inoltre in un ottica di compliance fra le parti dell'obbligazione tributaria viene affermata la generale operatività, e non più la sua settorialità, del diritto d'interpello già noto

⁷ F. Gallo, La relazione all'assemblea dell'Assonime del 7 luglio 1993, in *Il fisco*, 1993, p. 7783 e spec.

ma da questo momento in poi sistematicamente ampliato e potenziato rispetto al passato; viene inoltre istituita sulla scia delle Amministrazioni Indipendenti la figura del Garante del contribuente, organo indipendente il cui compito consiste nello svolgere funzioni di tutela del contribuente rispetto all'attività degli uffici finanziari. Si è ricordato precedentemente il ruolo dello Statuto come criterio guida per l'amministrazione. Tuttavia è necessario ricordare, come ha sostenuto autorevole dottrina⁸ che lo statuto italiano a differenza degli altri "Statuti" o "Carte dei diritti del contribuente", adottati in Francia, Canada e Gran Bretagna fra gli anni '70 e '80, i cui principi sono rivolti esclusivamente ai contribuenti ed ai diritti di cui sono titolari nel procedimento amministrativo garantendoli nelle loro facoltà, lo statuto italiano si spinge più avanti in quanto disciplina anche il modo di legiferare in materia tributaria, costituendo il primo passo verso la codificazione fiscale. Gli articoli dello statuto che costituiscono oggetto di maggiore approfondimento ed analisi sono i primi quattro. Infatti dopo aver enunciato all'art. 1 i principi generali, dedica i successivi tre articoli alla "Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie", all' "Efficacia temporale delle norme tributarie" ed infine all' "Utilizzo del decreto-legge in materia tributaria". In particolare, partendo proprio da quest'ultimo articolo può essere utile leggere un passo della relazione d'accompagnamento dove si ricorda quale possa essere l'incidenza della decretazione d'urgenza in una materia delicata come quella fiscale⁹. L'art. 4 dello statuto, infatti, nel disciplinare l'utilizzo del decreto legge in materia tributaria ne vieta l'utilizzo tanto per istituire nuovi tributi quanto per estendere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti. Con questa disciplina infatti il legislatore ha voluto evitare che la disciplina dei tributi fosse rimessa al solo potere dell'esecutivo. Infatti concedere l'utilizzo dello strumento del decreto legge tanto per la nascita quanto per l'estensione degli stessi ad altri soggetti significa aumentare in materia consistente il pericolo che la legislazione in materia sia caratterizzata dalla mancanza dell'iter parlamentare che, andando dalle relazioni in commissione, all'analisi specifica degli effetti fino a giungere al dibattito parlamentare così da consentire un miglior controllo da parte delle minoranze parlamentari, permette potenzialmente una maggiore ponderazione degli interessi oggetto del provvedimento normativo. In caso contrario e quindi in mancanza di quanto prima detto, si rischia che tale eccessiva autonomia possa minare quelle che sono le basi dei procedimenti parlamentari. Su questa linea si colloca la Corte Costituzionale che nel 2003 affermò che "il difetto dei requisiti del caso straordinario di

⁸ G. Marongiu, "Lo statuto dei diritti del contribuente", p. 50, Giappichelli editore – Torino, 2008

⁹ "Il precetto dello statuto costituisce ben più di un monito a considerare che difficilmente un nuovo tributo può trovare giustificazione nella ricorrenza di uno straordinario caso di necessità ed urgenza. I tributi, sia consentito ricordarlo, incidono sulla vita e sulle scelte degli uomini, delle famiglie e delle imprese, ed è ovvio che anche assetti consolidati possono essere mutati ma, salvo casi eccezionali, attraverso uno strumento normativo che garantisca adeguati confronti, analisi, riflessioni" in F. Toscano "Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale" Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale p.90, Giappichelli editore – Torino.

necessità e urgenza, anche una volta intervenuta la conversione del decreto legge, si traduce in un vizio in procedendo della relativa legge onde l'esistenza dei cennati requisiti può essere oggetto di scrutinio di costituzionalità¹⁰. L'obiettivo principale del legislatore è stato di dettare determinate regole che potessero garantire la stabilità e la ponderatezza della legislazione fiscale. Si vuole in questo modo porre quantomeno un freno al frequente utilizzo dell'intervento legislativo, alla sua sovrapposizione con la legge ordinaria e soprattutto all'abuso dello stesso decreto legge. Tornata a pronunciarsi nel 2007 la Corte Costituzionale ha sostenuto che "affermare che la legge di conversione sana in ogni caso i vizi del decreto significherebbe attribuire in concreto al legislatore ordinario il potere di alterare il riparto costituzionale delle competenze del Parlamento e del Governo quanto alla produzione delle norme primarie" e così decidendo ha concluso affermando che "occorre verificare, alla stregua di indici estrinseci ed intrinseci alla disposizione impugnata, se risulti evidente o meno la carenza del requisito della straordinarietà del caso di necessità e d'urgenza cui provvedere"¹¹. Sempre sul punto una dottrina¹² in particolar modo, pronunciandosi sull'art. 4 dello statuto, ha definito quest'ultimo come una novità "quasi"¹³ assoluta. In particolare analizzandone la lettera si è da subito potuto constatare come il divieto non operi in toto bensì solo e limitatamente all'istituzione di nuovi tributi e alla estensione ad altri soggetti di tributi già esistenti. Tuttavia tale dottrina da ultimo citato definisce il divieto posto dall'articolo 4 come dotato di una sola valenza "politica" l'unica in grado di esplicarne il fondamento (utilizzare il decreto legge non già per ragioni di "cassa" ma solo nel suo aspetto fisiologico ex art. 77 Cost.) ed altresì quale criterio non vincolante per il futuro legislatore.

¹⁰ Corte Costituzionale sent. n. 341/2003

¹¹ Corte Costituzionale n. 171/2007

¹² A. Cazzato, L'uso del decreto legge in materia tributaria in STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele Giuffrè editore 2005

¹³ Il virgolettato al quasi fa riferimento ai lavori preparatori della Costituzione quando in quella sede emerse l'idea, da parte della Commissione economica presso il Ministero per la costituente, l'idea che si dovesse adottare una formula legislativa volta a limitare il ricorso ai decreti legislativi e decreti legge in materia tributaria in relazione al disposto dell'art. 23 Cost. Su questo Ministero per la costituente – Rapporto della Commissione Economica, V; Finanza, II, 51 ss. In A. Cazzato, *ibidem*.

Innovazione e Diritto