

# IPSOA QUOTIDIANO

PER CREARE LA CULTURA DEL RISPETTO DELLE REGOLE - 28 MAGGIO 2015 ORE 06:00

## Statuto del contribuente e costituzionalizzazione: una legge che può salvare lo stato di diritto

di **Fabio Ghiselli** - Responsabile Servizio Fiscale Italmobiliare S.p.A. Dottore Commercialista e Revisore legale, Vice Presidente del CTF ANDAF

Se è impensabile inserire in Costituzione alcune regole dello Statuto del contribuente, quali la rimessione in termini, la disciplina degli interpelli, le garanzie in caso di verifiche fiscali, altrettanto sicuramente è il caso che assurgano al rango costituzionale i principi fondamentali di tutela del contribuente: ci riferiamo ai principi di fissità, di chiarezza e trasparenza ed efficacia temporale delle disposizioni tributarie, di chiarezza e conoscenza degli atti, di collaborazione e buona fede. Una legge che garantisse un rango costituzionale a tali principi avrebbe anche l'effetto di contribuire a creare la cultura del rispetto delle regole, necessaria e indispensabile per un regolare funzionamento di una società civile.

Tutte le volte che si apre una discussione sul rispetto effettivo da parte del legislatore o dell'Agenzia delle Entrate delle norme di principio e sostanziali contenute nello **Statuto dei diritti del contribuente**, il dibattito coinvolge anche lo **strumento legislativo** che le dovrebbe contenere. A quasi quindici anni dalla sua introduzione - avvenuta esattamente nel luglio 2000 - credo sia questo il momento per avviare una serena riflessione.

Credo che lo Statuto dei diritti del contribuente sia una **legge pregevole** sotto ogni punto di vista, dal suo contenuto alla tecnica redazionale. La stessa scelta, effettuata a quel tempo, di introdurlo con una legge ordinaria in luogo di una legge costituzionale, è stata la più opportuna per quel momento politico. Così come non possono essere sottovalutati i significativi effetti che ha prodotto a favore del contribuente e di un più corretto funzionamento del sistema tributario nel suo insieme, con particolare riguardo al tema dei rapporti fisco - contribuente.

Ma viene da chiedersi: in che modo li ha prodotti?

In quale fase della relazione Stato-contribuente?

Come **fonte di indirizzo per l'apparato legislativo-amministrativo** per una spontanea adesione ai principi in esso contenuti, o come **fonte di indirizzo interpretativo in sede giurisdizionale**?

Come gestore della fiscalità d'impresa e del rischio derivante dall'applicazione delle norme tributarie, la differenza tra le due modalità non è di poco conto.

Da questo punto di osservazione, credo che lo Statuto abbia prodotto i suoi **maggiori effetti in sede giurisdizionale**. Un ruolo determinante va attribuito alla Corte di Cassazione che in numerose sentenze ha stabilito alcuni principi importanti: il carattere rafforzato delle clausole "di auto qualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali in esse richiamate, e come principi generali dell'ordinamento tributario", alle quali deve essere attribuito "un preciso valore normativo", nonché "una superiorità assiologia dei principi espressi o desumibili dalle

disposizioni dello Statuto e, quindi, della loro funzione di orientamento ermeneutico vincolante per l'interprete".

Ma per una impresa, ottenere il riconoscimento definitivo delle proprie ragioni davanti alla Corte di Cassazione, significa molte cose:

- rimanere nell'incertezza per molti anni;
- iscrivere in bilancio fondi rischi, mentre gli importi accantonati potrebbero essere destinati ad altre necessità;
- spiegare periodicamente agli organismi di controllo interni e all'assemblea degli azionisti le ragioni del permanere del contenzioso e valutarne la dimensione del rischio;
- subire l'avvio di un procedimento penale che crea ancora incertezza, associato, invece, a un danno reputazionale certo e immediato.

Significa **non avere mai la certezza e la sicurezza del risultato** delle scelte fatte dall'azienda e del costo degli investimenti.

I tributi rappresentano il sistema sul quale si regge il funzionamento dello Stato, rappresentando la maggiore fonte di entrate necessarie per sostenere un livello di investimenti adeguato a garantire la crescita economica e i servizi necessari del c.d. "stato sociale".

L'aver introdotto in Costituzione il **vincolo dell'equilibrio di bilancio** (art. 81), richiederebbe un pari riconoscimento anche dei principi fondamentali di **tutela dei cittadini contribuenti**, anche per impedire che i diritti di questi siano sempre sacrificabili alle contingenti esigenze di gettito dello Stato.

Una obiezione che viene sollevata da coloro che si manifestano contrari a tale soluzione, è che lo statuto verrebbe diviso in due: uno **statuto di serie A** con le norme costituzionali, e uno di **serie B** con le norme ordinarie. Francamente non vedo quali possano essere gli effetti negativi, di una simile soluzione, mentre vedo con chiarezza quelli positivi.

Sicuramente sarebbe impensabile inserire in Costituzione regole come la rimessione in termini (art. 9), la disciplina degli interpelli (art. 11), i commi 2 e 3 dell'art. 10 sugli errori del contribuente, le garanzie in caso di verifiche fiscali (art. 12), e persino l'art. 4, sull'utilizzo del decreto legge, e altre regole minori.

Ma altrettanto sicuramente sarebbe il caso che fossero **assunti al rango costituzionale** quei principi fondamentali di **tutela del contribuente**: principi come quello di **fissità** (art.1), quelli della **chiarezza e trasparenza** e dell'**efficacia temporale** delle disposizioni tributarie (articoli 2 e 3). Così come opportuno sarebbe inserire una estrapolazione minima dei principi di **chiarezza e conoscenza degli atti** (articoli 6 e 7), i vincoli sulla prescrizione e decadenza (art. 8, co. 3), il principio di collaborazione e buona fede (art. 10, co. 1) che, peraltro, si collegherebbe con quello della "buona amministrazione" di cui all'art. 97 cost. e, infine, il principio di insussistenza del danno erariale (art. 10, co. 3).

Non credo che in tutto ciò si possa riscontrare una volontà di imporre al legislatore e all'amministrazione finanziaria spazi di manovra limitati che rischierebbero di impedire risposte adeguate e tempestive a situazioni di emergenza. Più semplicemente si può vedere espressa la preoccupazione di garantire che i rapporti fisco contribuente siano veramente improntati alla correttezza, alla buona fede e alla certezza del diritto che, senza essere pessimisti, non si raggiungeranno mai se i principi che li garantiscono sono costantemente violati da norme derogatorie.

Una legge che garantisse ai principi innanzi delineati un rango costituzionale, avrebbe anche l'effetto di contribuire a creare in tutti noi quella cultura del rispetto delle regole, necessaria e indispensabile per un regolare funzionamento di una società civile.