

L'ELEVAZIONE A FONTE COSTITUZIONALE DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE.

Gaetano Ragucci

Università degli Studi di Milano

(Roma 9 giugno 2023)

Sommario: 1. Oggetto dell'intervento e sua rilevanza nelle attuali condizioni di riconosciuto disordine normativo del settore tributario. 2. Gli strumenti di stabilizzazione dei principi dello Statuto storicamente adottati e proposti (la clausola di "rafforzamento"; la collocazione tra le c.d. leggi organiche; le proposte di legge costituzionale). 3. Il destino della clausola di rafforzamento oggi espressa dall'art. 1 L. n. 212/2000 nel contesto dei principi direttivi del DDL AC 1038.

1. Oggetto dell'intervento e sua rilevanza nelle attuali condizioni di riconosciuto disordine normativo del settore tributario.

Il tema che mi è stato assegnato impone un difficile esercizio di equilibrio tra l'esperienza passata, e le prospettive di palingenesi dischiuse da un progetto di riforma che sembra avere aperto il credito alle più avanzate istanze di rinnovamento provenienti dagli ambienti istituzionali. Equilibrio che può diventare equilibrismo quando ci si pone di fronte agli eterni problemi con i quali qualsiasi tentativo di normazione deve fare i conti, sia che si voglia lasciare andare le cose così come vanno lungo la china dell'anarchia legislativa, oppure vi si voglia porre rimedio promuovendo una legislazione per principi, o una forma ancora plausibile di codificazione (Ramaioli).

In effetti, l'idea della elevazione a rango costituzionale dei principi dello Statuto dei diritti del contribuente sta alla base di numerose proposte di legge costituzionale presentate nel corso della XVIII legislatura, e mai esaminate dalla Commissione, né di conseguenza dall'Assemblea.

Si tratta di testi variamente concepiti, che alla costituzionalizzazione di alcuni principi statutari in materia di fonti del diritto, e di procedimenti, affiancano interventi su temi molto delicati come la progressività del sistema tributario e la fissazione del limite massimo della pressione fiscale, il che ne spiega probabilmente lo stallo. Questi temi sarebbero stati infatti investiti in un contesto assai più ampio e articolato dai lavori delle Commissioni riunite VI della Camera dei deputati (finanze) e del Senato (finanza e tesoro) avviati nel novembre 2020, poi sfociati nel DDL AC 3343 Franco, contenente la delega per la riforma fiscale non approvata per la sopraggiunta caduta del governo.

Sta di fatto che nel DDL AC 3343 Franco, e ora anche nel DDL AC 1038 Governo, presentato nella corrente legislatura e **all'esame dell'Assemblea**, l'idea sembra accantonata. Mentre il centro della scena è occupato dal progetto di codificazione tributaria, nel senso di un riordino destinato a compiersi all'interno di un progetto unitario che si propone di investire l'intero corpo normativo tributario, a partire dallo Statuto dei diritti del contribuente, e che per questo può essere paragonato alla c.d. codificazione "a diritto costante" di tradizione francese (B. Mattarella; Pierro).

Sennonché, anche in questo contesto l'idea esce dalla latenza quando ci si interroga sul grado di resistenza, o di stabilità, della legislazione codificata rispetto a successivi interventi di riforma.

In effetti, che i principi dello Statuto siano destinati a essere recepiti nel codice tributario è una prospettiva assente nel DDL AC 3343 Franco; e che nel DDL AC 1038 occupa invece una posizione rilevante, e in parte ancora da capire, divaricata, come è, tra la previsione della “revisione” (meglio sarebbe stato dire “integrazione”, ma non è questo il luogo per discuterne) dello Statuto prevista dall’art. 4, e di un apparentemente antinomico “recepimento” dei principi che vi sono contenuti, che è tra i criteri direttivi sulla disciplina della “parte generale” del codice, in programma nella (seconda) fase di intervento, dedicata al “riassetto” delle disposizioni vigenti, funzionale alla sua stesura (art. 19 c. 2).

Mi propongo di illustrare brevemente l'argomento avendo riguardo all’attuale stato delle cose, e di provare a scioglierne gli elementi di problematicità, prendendo avvio dagli strumenti di stabilizzazione dei principi dello Statuto storicamente adottati e proposti, per poi fissare l'attenzione sul tema del destino della clausola di rafforzamento oggi espressa dall'art. 1 L. n. 212/2000 nel contesto dei principi direttivi del DDL AC 1038, e concludere sulla sua incoerenza con la filosofia di fondo a cui questo documento di proposta legislativa mi pare ispirato.

Credo che al termine del percorso si cominceranno a intravedere le premesse di quello che a me pare un possibile capovolgimento di paradigma, che, continuando a ragionare secondo vecchi schemi, resterebbe nascosto, per rivelarsi a cose fatte come fatto compiuto, di cui non si potrà che prendere atto dovendolo accettare per come si sarà presentato.

2. Gli strumenti di stabilizzazione dei principi dello Statuto storicamente adottati e proposti (la clausola di “rafforzamento”; la collocazione tra le c.d. leggi organiche; le proposte di legge costituzionale).

2.1. Non dico nulla di nuovo se ricordo che il problema della protezione dei principi dello Statuto da interventi di riforma, che ne potessero compromettere il ruolo di garanzia tanto faticosamente conquistata in un settore dell'ordinamento dominato dall'interesse fiscale, trova, all'atto stesso della sua approvazione, soluzione nella c.d. clausola di “rafforzamento” espressa dall'art. 1 L. n. 212/2000. Una clausola che racchiude quattro enunciati normativi, dei quali due operano come “auto qualificazioni” della legge (le disposizioni che vi sono contenute attuano gli artt. 3,20 3,53 e 97 cost., e sono principi generali dell'ordinamento tributario), e due come “autolimitazioni” della funzione legislativa (possono essere derogate o modificate solo espressamente, e mai da leggi speciali) (Pinelli).

Così come penso che si possa riconoscere, all'esito di una esperienza ultraventennale, il sostanziale fallimento della clausola di autolimitazione, e, con essa, anche dei principi statutari relativi alle fonti del diritto (chiarezza e trasparenza delle norme; efficacia nel tempo; *no taxation without representation*, e cioè i limiti all'uso dei decreti legge in materia tributaria), stante la riconosciuta impossibilità che il legislatore ordinario possa porre veri e propri vincoli giuridici, che si aggiungano a quelli costituzionali, al legislatore successivo (De Siervo).

Mentre è altrettanto noto che dei restanti principi dello Statuto, incidenti sulla materia tributaria, si è ben presto affermata la dottrina che ne riconosce una supremazia *assiomatica*, utile all'interpretazione (Corte cass. 17576/2002), ma non *formale* – con la conseguenza che la norma subordinata che se ne discostasse ne risulterebbe indebolita, perché subirebbe un'eccezione, ma

resterebbe pur sempre valida, come non sarebbe se ai principi dello Statuto si fosse riconosciuta una preminenza gerarchica formale (Guastini).

2.2. Sta di fatto che è dalla constatazione della precarietà dei risultati ottenuti attraverso la clausola di “rafforzamento” che, tra gli anni 2013 e 2014, prende consistenza l'ipotesi di una riforma costituzionale che prevedeva nuove tipologie legislative caratterizzate da discipline differenziate del procedimento di approvazione, fra le quali vi sarebbero state le c.d. “leggi organiche”, la cui caratteristica sarebbe di poter essere modificate solo da altre leggi organiche e solo in forma esplicita, con la conseguenza che si sarebbero collocate in una posizione intermedia tra la Costituzione e le leggi costituzionali, da un lato, e le leggi ordinarie che non avrebbero potuto abrogarle o modificarle, dall'altro (Relazione finale della Commissione per le riforme costituzionali, approvata il 17 settembre 2013).

Ponendosi sulla stessa linea programmatica, il documento conclusivo dell'indagine conoscitiva sulla semplificazione legislativa e amministrativa approvato il 31 Marzo 2014 la Commissione parlamentare per la semplificazione pone lo Statuto dei diritti del contribuente tra le leggi sulla produzione normativa e i suoi diritti dei cittadini e delle imprese, il cui innalzamento al rango di legge organica avrebbe tra le altre cose consentito di dar maggior forza alle disposizioni sui limiti di contenuto dei decreti legge, limitandone l'uso da parte del governo nella materia tributaria.

La proposta si inserisce, dunque, nell'ampio dibattito sulle riforme istituzionali rese necessarie dalle trasformazioni tacite e dalle innovazioni formali che nell'ultimo ventennio hanno agito come fattori distorsivi dell'originario disegno costituzionale, basato sulla separazione dei poteri e sulla riserva di legge in materia tributaria, riducendo i margini dell'autonomia legislativa del Parlamento nei rapporti con il governo e l'amministrazione che hanno preso per molti aspetti il sopravvento (Ragucci). Fattori distorsivi rispetto ai quali l'introduzione in Costituzione di una disciplina sulle c.d. Leggi organiche agirebbe come fattore di riequilibrio, attraverso la definizione di un ambito non contendibile riservato al Parlamento, e affidato a una convergenza politica capace di andare anche oltre i confini dell'alleanza che sostiene il governo, con beneficio della divisione dei poteri (Micciché).

All'accoglimento della proposta la dottrina non oppone motivi di opportunità, che è invece generalmente riconosciuta, quanto piuttosto riserve sui margini di indeterminatezza delle norme definitorie della c.d. materia organica, fatalmente destinata ad alimentare il contenzioso avanti alla Corte costituzionale (Simoncini).

2.3. Su questo orizzonte si collocano le diverse proposte di legge costituzionale presentate nel corso della XVIII legislatura a partire dal 2018, e dirette a integrare la Costituzione fiscale con l'enunciazione di taluni principi attualmente espressi dallo Statuto dei diritti del contribuente.

Così, in sommario ordine cronologico, AC 299 d'iniziativa dell'on. Meloni e altri, e AS 323 a firma del sen. Bertacco, e altri, propongono l'aggiunta all'art. 53 di un nuovo comma per il quale *“la legge regola i rapporti tra i contribuenti e il sistema tributario secondo principi di chiarezza, semplicità, equità e non retroattività delle norme”*. Sostanzialmente analogo il contenuto della proposta di legge AC 2175 dell'on Gelmini e altri.

Più articolata la proposta di legge costituzionale AC 849 dell'on. Ruocco, che prevede che il sistema tributario sia informato anche a un criterio *“di chiarezza e di semplicità”*; che le *“disposizioni tributarie non [abbiano] effetto retroattivo”*; che l'obbligazione possa essere estinta anche per compensazione (ma nei limiti stabiliti dalla legge); e che a tutto ciò aggiunge una proposta di integrazione dell'art. 97 cost., per la quale *“i procedimenti amministrativi in materia tributaria si ispirano al principio del buon andamento dell'amministrazione in modo che siano garantiti i diritti fondamentali del contribuente all'informazione, all'imparzialità, alla trasparenza, all'economicità dell'attività procedimentali e al corretto contraddittorio preventivo”*, nonché ai principi della collaborazione della buona fede, con previsione di una esimente dall'erogazione di sanzioni in dipendenza da *“obiettive condizioni di incertezza”*.

La proposta di legge costituzionale AS 830 a firma del sen. De Bertoldi (già tra i cofirmatari dell'AS 323) prevede l'aggiunta all'art 53 cost di due commi, per i quali *“le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo”*, e *“la legge (dunque non il decreto legge) determina l'istituzione di nuovi tributi e l'aumento del prelievo deriva anche da tributi esistenti ...”*.

Se, da un lato, la frequenza delle proposte dirette a elevare il rango formale di alcuni principi dello Statuto testimonia la rilevanza di questa legge fondamentale per l'ordinamento dei tributi, dall'altro al loro accoglimento si oppongono tradizionali resistenze a una compiuta subordinazione della materia al vincolo costituzionale, risalenti all'epoca dell'Assemblea costituente, e in parte rievocate anche da Gianni Marongiu in un intervento del 2008, che ne evidenziava l'inopportunità a fronte di possibili situazioni eccezionali, a cui non sarebbe stato facile fare fronte attraverso leggi ordinarie. Come che sia, l'idea di conferire ai principi dello Statuto una certa forma di resistenza a successivi interventi di riforma agendo secondo la logica della gerarchia delle fonti appare storicamente giustificata.

3. Il destino della clausola di rafforzamento oggi espressa dall'art. 1 L. n. 212/2000 nel contesto dei principi direttivi del DDL AC 1038.

3.1. È perciò in un contesto di stasi delle prospettive di rafforzamento delle garanzie dello Statuto dei diritti del contribuente che l'art. 4 del DDL AC 1038 prescrive principi e criteri direttivi specifici per la sua *“revisione”*, quale *“legge generale tributaria”*.

Tali principi e criteri non riguardano, come noto, la c.d. clausola di *“rafforzamento”*, né prefigurano alcuna altra misura diretta a conseguire gli effetti che essa in parte realizza. Riguardano altro: l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, che deve prevedere anche l'indicazione delle prove su cui la pretesa si fonda; la valorizzazione del principio del legittimo affidamento del contribuente della certezza del diritto; una serie composita di misure di razionalizzazione della disciplina dell'interpello virgola che tra l'altro ne prevede la sostituzione per i contribuenti di minori dimensione con *“servizi di interlocuzione rapida, realizzati anche attraverso l'utilizzo di tecnologie digitali e di intelligenza artificiale”*; la previsione di un delitto di accesso agli atti del procedimento tributario; di un principio generale del contraddittorio a pena di nullità; la previsione di una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti; il potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela, anche mediante la previsione di ipotesi circoscritte in cui essa sia doverosa.

3.2. Sennonché, alla “revisione” così delineata dello Statuto si accompagnerà un articolato processo di codificazione, che in una prima fase dovrà passare attraverso il “*riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario*”, compiuto mediante la redazione di testi unici (art. 19 c. 1), all'entrata in vigore dell'ultimo dei quali dovrà seguire il “*riassetto delle vigenti disposizioni di diritto tributario*” per la raccolta di esse in un codice articolato in una parte generale, “*recante la disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale*”, e in una parte speciale, contenente la disciplina delle singole imposte (art. 19 c. 2).

Ed è tra i principi e criteri direttivi, a cui il governo dovrebbe attenersi nel procedere al riassetto delle disposizioni vigenti destinate a comporre la parte generale del codice, che compare il “*recepimento dei principi contenuti nello statuto dei diritti del contribuente*”, completato da una disciplina unitaria per tutti i tributi del soggetto passivo, dell'obbligazione, delle sanzioni e del processo (oltre che la previsione di un monitoraggio periodico della legislazione codificata, su cui conto di tornare).

Non è chiaro a questo punto, se dopo la “revisione” lo Statuto conserverà la propria autonomia nel panorama delle fonti del diritto tributario, o confluirà nella parte generale del codice.

In astratto il “recepimento” prefigurato dall'art. 19 c. 2 si potrebbe compiere mediante l'estensione dei principi che vi sono affermati, e l'adeguamento ad essi della disciplina unitaria per tutti i tributi degli istituti di parte generale che ne sarà parte integrante.

A me pare, tuttavia, che tale soluzione avrebbe un carattere innovativo, e che andrebbe oltre l'opera di “riassetto” finalizzata alla raccolta delle disposizioni vigenti destinate a comporre la parte generale del codice: questo la rende di dubbia attuabilità. Credo invece più coerente con i principi della delega che il recepimento sia compiuto mediante una “trasposizione” dei principi dello statuto nella parte generale del codice, e perciò attraverso una loro trascrizione, e magari anche un consolidamento degli orientamenti giurisprudenziali che ne hanno tratto origine.

Trasposizione di cui ha in ogni caso senso chiedersi se comprenderà anche la clausola di “rafforzamento” espressa dall'art. 1 dello statuto.

3.3. La dottrina tributaria ha già notato che, senza una clausola di “rafforzamento” la parte generale del codice si troverebbe in una “condizione di vulnerabilità” persino maggiore di quella in cui oggi si trova lo Statuto. Essa ne recepirebbe i principi, ma a differenza da esso sarebbe esposta ad ogni tipo di intervento di integrazione e anche di abrogazione delle norme codificate, di modo che l'intera codificazione potrebbe esserne in qualche modo compromessa. A evitare la vanificazione dei risultati astrattamente attingibili attraverso il delineato programma di riforma occorrerebbe dunque assicurarle una “resistenza passiva” quantomeno equivalente (Selicato).

Si tratta di una giusta rivendicazione, la quale tuttavia si espone almeno a due riserve. La prima è ovvia, e riguarda i riconosciuti e già indicati limiti dell'efficacia della clausola di “rafforzamento” dello Statuto, che, come detto, per gli enunciati di auto limitazione della funzione legislativa, e i principi sulle fonti di diritto (chiarezza trasparenza delle norme; efficacia nel tempo; no tax taxation without representation) è stata modesta; mentre per i principi relativi alla materia tributaria si è espressa sul piano della preminenza assiologica, e non formale, rispetto alle regole subordinate del diritto tributario. Si potrebbe perciò dubitare che la sua trasposizione nella parte generale del codice possa conferirle una maggiore resistenza, come si auspica.

La seconda riserva riguarda le premesse di politica legislativa e di ordine culturale (intendo naturalmente di cultura giuridica) che inducono a porre il problema della codificazione nel diritto tributario in questi termini.

Si tratta di un interrogativo al quale non ci si può sottrarre, da un lato perché la loro individuazione consente di stabilire se coincidono con le linee di politica legislativa e con la cultura giuridica che ispirano il DDL AC 1038, e più in generale con un progetto di riforma fiscale che ha l'ambizione di rompere con il passato, e di dare avvio a un generale processo di modernizzazione dell'ordinamento dei tributi (significativa l'apertura di credito alle nuove tecnologie digitali e all'intelligenza artificiale in materia di interpello, ma non solo). E poi perché, se non si chiarisce questo punto, si rischia di rimanere ancorati a vecchi schemi, con la conseguenza non tanto di proporre vecchie terapie a mali nuovi, quanto, piuttosto, e più semplicemente, di non vedere i veri problemi che sono sul tappeto.

4. L'incoerenza dell'idea del "rafforzamento" della resistenza della parte generale del codice ai successivi interventi di riforma con la filosofia di fondo del DDL AC 1038.

4.1. A me pare che l'idea di assicurare alla parte generale del codice un qualche grado di resistenza a successivi interventi di riforma nasca dalla convinzione che, in questo modo, sia possibile affidare all'enunciato legislativo codificato un nucleo di significato stabile e accettato, capace di esprimere la fisionomia essenziale dell'ordinamento tributario, destinata a restare inalterata nel tempo malgrado le modifiche delle regole dei singoli tributi raccolte nella parte speciale. Di fronte a un ordinamento frammentario e disorganico, la collocazione dei principi della parte generale del codice su di un gradino superiore della scala gerarchica delle fonti farebbe acquistare all'ordinamento considerato nel suo complesso un maggiore grado di stabilità, a beneficio della certezza del diritto. È quanto, in fondo, miravano a realizzare, sia pure in modo diverso e con diversi esiti possibili, la clausola di "rafforzamento", la proposta di elevazione dello Statuto a legge "organica", e le proposte di legge costituzionale limitate a taluni principi che vi sono contenuti.

Si tratta di un'idea condivisibile, e io personalmente la condivido, ma il punto qui è un altro, ed è di accertare se il progetto di codificazione tributaria vi si allinei, o invece nasca da una diversa diagnosi dei mali dell'ordinamento tributario, a cui si proponga di apportare rimedio in altro modo. A me pare che il DDL AC 1038 muova in questa seconda direzione, come mi sembra rivelare il parallelismo con il modello francese della c.d. codificazione a diritto costante. Parallelismo confermato dalla previsione di un processo scandito nelle due fasi del riordino preparatorio, e poi del riassetto in forma di codice di tutte le disposizioni vigenti di diritto tributario, di cui ho detto, completato dalla previsione di un "*monitoraggio periodico della legislazione tributaria codificata*", destinato a svolgersi nell'intero arco temporale della sua esistenza (art. 19 c. 2, lett. c).

4.2. La previsione di una terza fase, per così dire di manutenzione del codice, a me pare molto significativa. A somiglianza di quanto si è già visto in altri settori dell'ordinamento (p. es. nel codice dell'amministrazione digitale) il monitoraggio implicherà l'esecuzione di analisi preventive e di successive valutazioni di impatto della produzione normativa nel campo tributario, sotto il profilo degli effetti prodotti e della loro qualità, il che significa anche della coerenza della produzione normativa successiva all'adozione del codice con i contenuti in esso consacrati. Il progetto che la

riforma tributaria ci presenta corrisponde, in fondo, a un nuovo concetto di codice, che non aspira a modificare i rapporti economici e sociali preesistenti, e a determinarne di nuovi, come è stato per il codice civile, ma si propone di creare e mantenere un ordine tra discipline sempre più complesse.

Come è stato ben osservato, la codificazione a diritto costante ha poco a che vedere con il rapporto tra diritto scritto e diritto non scritto, e riguarda invece quello tra diritto scritto “ordinato” e “disordinato”. Essa rappresenta un modo di esercitare la funzione legislativa, più che di determinarne il contenuto. Non tende tanto alla stabilità dei contenuti, ma la loro completezza, al loro aggiornamento, alla loro conoscibilità (B. Mattarella). Facendo leva su questi tre nuovi obiettivi, si propone di ridurre il numero dei “casi difficili” o dubbi, a fronte dei quali la componente volitiva dell'attività dell'interprete è più pronunciata (completezza); di adeguare la norma ai mutati rapporti economici e sociali sui quali è destinata a incidere (aggiornamento); di assicurare la prevedibilità della regola di diritto applicabile al caso concreto (conoscibilità).

In questo nuovo contesto anche le domande da porsi sono nuove. Si può infatti ammettere che l'opera della codificazione sia realizzata dal governo e dall'amministrazione interessata (come infatti sta accadendo, se è vero quanto si dice circa i luoghi in cui si sta lavorando sui testi dei decreti legislativi che attueranno la delega). Ciò che è certo, e che anche la comparazione con analoghe esperienze realizzate in altri ordinamenti nazionali conferma, è invece che la manutenzione del codice, in quanto nuovo modo di esercitare la funzione legislativa, deve essere affidata al Parlamento (B. Mattarella). E allora c'è da chiedersi se siano state previste le infrastrutture (perché no? anche digitali, e di intelligenza artificiale) e le procedure necessarie a sostenere un processo costante e non episodico di produzione normativa, evitando la tela di Penelope di cui ci copriremmo se, mentre si fa ordine in un settore, se ne mettesse in disordine un altro.

Il tema è noto, e tra gli studiosi del diritto amministrativo se ne discute da più di un decennio. Impostato e discusso in termini generali, anch'esso richiederebbe modifiche della Costituzione e dei regolamenti parlamentari, dirette, per esempio, a sancire l'improcedibilità delle proposte di legge che intervenissero in settori già codificati senza modificare i codici esistenti, avviando una nuova “decodificazione” delle relative materie (B. Mattarella).

Ciò che dal punto di vista del diritto tributario mi sentirei di aggiungere, è che, almeno sui principi della parte generale del codice, occorrerebbe procedere anche a un riequilibrio dei rapporti tra Parlamento, governo e amministrazione, diretto a riscattare l'assemblea titolare del potere legislativo dalla posizione di marginalità in cui, a mio parere per forza di cose, è costretta nell'esercizio corrente della potestà normativa in materia tributaria.

Ma anche questo è un discorso lungo che non può essere esaurito in questa sede.
