

Statuto del contribuente, autovincoli legislativi, certezza del diritto

(16 settembre 2003)

di Giovanni Rizza

1. La sentenza che ha dato spunto a queste note (Cassaz., sez. trib., 10.12.2002 n.17576) conclude una paradossale vicenda nata, come troppo spesso accade in Italia, all'insegna dell'incertezza del diritto. Nell'agosto 1989 l'Ufficio IVA di Treviso, dopo avere chiesto e ottenuto da una società n.c. chiarimenti in merito ad un acquisto di beni del 1986, notificava alla medesima società un verbale di constatazione accertando un' eccedenza di oltre 46 milioni di lire, su cui era dovuta la somma di £ 8.359.000 per IVA; tale atto peraltro recava la dicitura timbrata "Sanatoria Art. 21 D.L. 69/89". Pertanto la Società nel novembre successivo espletava la procedura di sanatoria che si concludeva con l'ordine di archiviazione emesso dalla P.A. Inopinatamente, dopo circa tre anni, l'Amministrazione ritornava sulla precedente decisione rettificando la dichiarazione IVA della Società relativa al 1986; accertando un debito di imposta di £ 8.359.000 oltre interessi per £ 5.050.000, e irrogando sanzioni pecuniarie per £ 22.502.000. Il provvedimento veniva impugnato, con esito favorevole, davanti alla Commissione Tributaria di primo grado di Treviso, e la decisione di primo grado veniva confermata dalla Commissione Tributaria Regionale di Venezia, che respingeva l'appello dell'Amministrazione. Sorte analoga ha avuto infine il ricorso del Ministro delle Finanze alla Corte di Cassazione, che con la pronuncia sopra richiamata ha fornito elaborate risposte ad una serie di delicati problemi generali.

2. La Commissione di secondo grado, integrando peraltro la ricostruzione della vicenda effettuata dal primo giudice, ne confermava la decisione, che aveva condiviso gli argomenti della ricorrente basati sull' avvenuta definizione del rapporto tributario e sulla efficacia del sopravvenuto condono. Prospettiva più ampia è stata invece sottoposta alla Suprema Corte dal Ministero, che si è richiamato al legittimo esercizio del potere di autocontrollo da parte dell'Ufficio IVA, e ha contestato l'applicabilità al caso dell'art. 21 D.L. 69/89. In tale quadro, la Corte ha individuato il quesito cruciale in questi termini: se l'ufficio impositore poteva legittimamente emettere, in sede di autotutela, un provvedimento impositivo fondato sugli stessi presupposti del precedente atto di imposizione la cui efficacia era cessata per effetto della sanatoria. Impostata così la questione, risultavano ancora più evidenti le ragioni di equità invocabili a favore del contribuente, ragioni che suggerivano di fondare la soluzione del caso sulla normativa contenuta nello Statuto dei diritti del contribuente; e questa è stata la strada seguita dalla Corte, che si è basata sull'art. 10 dello Statuto in cui si fissano i canoni della collaborazione e della buona fede per l'amministrazione e per il contribuente.

3. La Corte ha dunque fornito alle decisioni dei gradi precedenti l'appoggio di un inquadramento più attento ai profili generali, valorizzando le innovazioni introdotte dallo Statuto del contribuente; anche per questo la sentenza stimola la riflessione su alcune delicate questioni coinvolte.

a) Merita consenso il complessivo *favor* con cui sono state considerate le garanzie per il contribuente: non mi persuade, infatti, la contrapposizione che si è voluta vedere fra l'interesse del singolo alla tutela dell'affidamento ingenerato dalla PA e l'interesse della collettività alla giusta ripartizione dei carichi tributari fra tutti i consociati, contrapposizione che dovrebbe giustificare una lettura più restrittiva delle salvaguardie statutarie; in questo modo, mi pare, si mette in ombra il principio di legittimità dell'azione amministrativa, la cui inosservanza non può certo giustificare una restrizione delle garanzie, ma deve comportare piuttosto l'attivazione dei meccanismi di responsabilità connessi alle attività delle pubbliche amministrazioni.

b) Qualche dubbio solleva tuttavia l'elaborazione, da parte della Corte, della valenza da attribuire ai principi statutari rispetto all'interprete; sul punto si sottolinea che, riconosciuto il loro carattere attuativo di norme costituzionali, l'interpretazione conforme a Statuto si risolve in interpretazione conforme alle norme costituzionali richiamate; di conseguenza, essi devono ritenersi immanenti nell'ordinamento già prima dell'approvazione dello Statuto, e vincolanti per l'interprete in virtù del canone dell' interpretazione adeguatrice. Nondimeno, prosegue la sentenza, occorre tener presente il limite della irretroattività della legge; più precisamente, nell'ambito delle disposizioni statutarie, deve distinguersi fra quelle espressive di principi già immanenti nel diritto o nell'ordinamento tributario, e quelle che, pur dettate in attuazione delle norme costituzionali richiamate nell'art.1 dello Statuto, hanno un carattere, anche solo parzialmente, innovativo rispetto alle legislazione precedente (come p.es. i doveri previsti a carico dell'Amministrazione dall'art.6); solo nel primo caso, cioè, si considera ammissibile un intervento legislativo retroattivo. Ora, gli esempi fatti appaiono senza dubbio ragionevoli, ma il discrimine non risulta chiaro: se si ammette che le disposizioni del secondo gruppo sono attuative di precetti costituzionali, appare difficile negare l'immanenza del criterio ispiratore della scelta

attuativa di cui esse sono portatrici; sicché appare difficile anche negare del tutto la valenza retroattiva se favorevole al soggetto inciso. Ciò senza dire della labilità dei confini fra le due ipotesi.

c) A questo punto il discorso va completato spostandosi dall'angolazione della interpretazione normativa al problema dei rapporti tra fonti, sotto il profilo dell' ammissibilità di norme sulla normazione contenute in fonti pariordinate a quelle che si intendono disciplinare; questione che la Corte non esamina a fondo ritenendola non immediatamente rilevante nella controversia. Lo Statuto, dunque, oltre a norme di autoqualificazione (v.art1), contiene numerosi precetti rivolti al futuro legislatore, fra cui il divieto di deroga o modifica tacita, o le drastiche restrizioni dell'utilizzo del decreto-legge in materia tributaria; ne consegue l'interrogativo, non nuovo, sulla possibilità che il legislatore di oggi ponga validamente vincoli al legislatore di domani. Specialmente nell'ottica dello Statuto, la risposta positiva ha dalla sua la suggestione di una ispirazione decisamente garantistica; ma, al di là di ciò, la sua consistenza teorica mi pare cedente. Ritengo infatti non superata l'obiezione che in regime di costituzione rigida resta preclusa al legislatore ordinario la possibilità di limitare validamente l'efficacia abrogativa/modificativa di leggi successive; e se anche deve ammettersi che il contenuto precettivo della legge anteriore possa avere in certi casi caratteristiche tali da sollecitare determinate cautele per la sua modifica, ciò non può tradursi in un'automatica giustificazione dello specifico vincolo: la giustificazione potrà sussistere solo nei limiti del sovraordinato criterio di ragionevolezza, facendo cioè salve tutte le eventuali diverse scelte che il nuovo legislatore possa compiere nell'esercizio non irragionevole della sua discrezionalità.

4. Tirando le somme, l'operatività delle clausole rafforzative può essere così schematizzata: quelle che pongono limiti all'esercizio della funzione legislativa sono da considerare in sé illegittime e perciò non vincolanti per il legislatore futuro (salvo ammettere in certi casi una qualche valenza interpretativa); per quelle che pongono al legislatore vincoli di carattere contenutistico può ripetersi quanto detto prima circa la loro ammissibilità nei limiti connessi al criterio di ragionevolezza; per quanto riguarda le autoqualificazioni, la stessa Cassazione mostra di non ritenerle *ex se* vincolanti per l'interprete, in linea con la giurisprudenza costituzionale; e, comunque, resta il fatto che, di massima, i principi accrescono la discrezionalità dell'interprete, tanto più quando, come spesso accade, si crea l'esigenza di un temperamento fra vari principi. Se dunque tra gli scopi del legislatore statutario vi era quello di ottenere, in un delicato settore dell'ordinamento, un maggior grado di certezza del diritto (o meglio, un minor grado di incertezza) il bilancio appare deludente, tanto più che già all'indomani della approvazione dello Statuto le clausole di rafforzamento sono state ripetutamente disattese. Le cause di ciò sono certamente varie, ma in questa sede interessa soprattutto la questione della idoneità dei meccanismi utilizzati per rafforzare la normativa statutaria. La verità è che, data la debolezza delle misure indirette, il modo più efficace di intervenire sarebbe la creazione di un vero e proprio vincolo "gerarchico" al rispetto delle "metanorme"; senonché, *de jure condito* tale effetto richiederebbe una legge costituzionale, strumento all'evidenza poco duttile e anche per questo sovradimensionato rispetto allo scopo.

Pertanto, posto che il diritto vigente consente solo l'alternativa fra la debolezza delle misure indirette e la pesantezza della legge costituzionale, la questione andrebbe inserita nell'agenda (peraltro piuttosto mutevole) delle riforme.

In questa prospettiva ritorno perciò sulla proposta che avevo avanzato in altra occasione come possibile intervento, ovviamente parziale, diretto ad una qualche riduzione del tasso di incertezza del diritto, che in Italia è particolarmente elevato. Si tratterebbe, in estrema sintesi, di collocare nel sistema, in posizione subordinata alla costituzione e alle leggi costituzionali ma sovraordinata alla legge ordinaria, una nuova fonte proceduralmente più snella, la legge organica (già utilizzata in vari ordinamenti), affidando ad essa, fra gli altri possibili, il compito di vincolare il legislatore ordinario al rispetto di determinati canoni e all'osservanza di precise regole sulla redazione dei testi legislativi.