

CAMERA DEI DEPUTATI N° 5079

PROPOSTA DI LEGGE

D'INIZIATIVA DEI DEPUTATI

PIRO, D'AMATO CARLO, SERRENTINO

Presentata il 20 settembre 1990

Norme per la formulazione dello « Statuto del contribuente »

ONOREVOLI COLLEGHI! — Nella frequenza altissima dei provvedimenti normativi in materia fiscale si è perso molto più dell'unità formale di questo ramo del diritto si è persa l'unità, anzi l'esistenza stessa dei principi che dovrebbero ispirarlo

La certezza del diritto come parte essenziale del rapporto fiscale è stata indicata e perseguita non solo come un fattore di garanzia per i contribuenti ma, soprattutto, come una condizione essenziale di esistenza e di efficienza del rapporto fiscale nell'interesse stesso del fisco

Questa condizione è venuta progressivamente a mancare nel nostro ordinamento e questa proposta costituisce un primo tentativo per invertire questa tendenza

L'idea di una raccolta di principi giuridici fondamentali relativi ai rapporti tra

fisco e contribuente è nuova, ma solo per la legislazione italiana

Infatti, mentre tradizionalmente in Italia i rapporti tra fisco e contribuenti e più in generale tra cittadini e pubblica amministrazione sono stati impostati sempre su criteri di subordinazione-sudditanza, in alcuni Paesi progrediti (Canada, Francia, Nuova Zelanda, Regno Unito) esistono da tempo strumenti normativi di riconoscimento dei diritti dei contribuenti (« carta del contribuente », etc)

Più in generale, un recente rapporto OCDE (OCDE, *Droit et obligations des contribuables Description de la situation legale dans les pays de l'OCDE*, Parigi, 1990) ha riproposto, anche sotto forma di raccomandazione ai Paesi membri, l'esigenza di stabilire alcuni principi fondamentali regolatori dei rapporti tra fisco e

contribuenti (diritto alla certezza, diritto all'informazione, istituzione di difensori civici, diritto a non pagare più del dovuto, indennizzo per le maggiori imposte versate, diritto alla riservatezza, diritto al ricorso, etc)

L'impostazione seguita dall'OCDE, però, se da una parte risulta particolarmente interessante per il suo carattere generale e comparativo, dall'altra parte non sembra che possa essere recepita *tout court* con riferimento all'ordinamento italiano. I problemi relativi ai rapporti tra fisco e contribuenti italiani, infatti, sono per certi versi di portata più ampia, rispetto a quelli considerati dall'OCDE, e, per altri versi, più specificamente inerenti alla particolare realtà domestica.

Per queste ragioni, le ipotesi di lavoro che potranno essere formulate sull'argomento qui in oggetto, pur traendo spunto dalle raccomandazioni OCDE, dovranno avere uno sviluppo originale e specifico.

Da ultimo, va segnalato che l'idea di impostare in modo nuovo i rapporti tra cittadini e pubblica amministrazione mediante strumenti legali concreti (e non solo attraverso generiche enunciazioni) si sta da qualche tempo affermando anche nella produzione normativa: si pensi in tal senso alle recenti circolari sulla cosiddetta autocertificazione (che comincia solo adesso a funzionare a regime) e soprattutto alla recentissima legge sulla riforma del procedimento amministrativo.

Su questo piano, la legislazione fiscale e certamente rimasta indietro risulta, dunque, quanto mai necessaria una iniziativa che si muova nella stessa direzione.

1 Le caratteristiche e il contenuto

L'enunciazione dei principi relativi ai diritti dei contribuenti può essere formalizzata nei modi più disparati sotto forma di « manifesto » cui aderiscono le forze politiche e le parti sociali, sotto forma di direttive imposte dall'Amministrazione centrale, sotto forma di impegno programmatico del Governo, etc

Risulta però evidente che se si vuole che uno strumento del genere abbia un minimo di concretezza e di vincolatività l'unica forma idonea (e sia pure con certi limiti) è certamente quella legislativa.

Peraltro, a questo proposito, va rilevato che lo strumento legislativo di per sé presenta seri limiti in ordine alla sua vincolatività, ed in specie alla possibilità di condizionare le singole scelte concrete del potere legislativo in materia fiscale, vige infatti, il principio secondo cui *lex specialis derogat legi generali priori*.

L'unico modo di evitare alla radice un problema del genere sarebbe quello del ricorso alla legge costituzionale, ma, con riferimento al problema qui in oggetto, uno strumento del genere sarebbe improponibile, sia per la complessità procedimentale, sia per la specificità della materia.

Dovendo utilizzare la legge ordinaria, il problema qui sopra prospettato può essere (parzialmente) superato attraverso uno strumento tecnico che eviti, almeno, l'odiosa prassi della deroga (o dell'abrogazione) tacita, che oltre tutto dà luogo sempre a gravi difficoltà interpretative.

In specie, si tratterebbe di munire la legge qui in oggetto di una specifica clausola in base alla quale qualsiasi deroga alle disposizioni della legge medesima deve essere espressamente formulata, con ciò appunto vietando la cosiddetta deroga tacita. Un esempio recente di clausole del genere è contenuto nell'articolo 1 della legge 8 giugno 1990, n. 142, in materia di riordinamento delle autonomie locali.

In questo modo, si può raggiungere per lo meno l'obiettivo di provocare un marcato controllo parlamentare su qualsiasi tentativo di deroga ai principi di tutela dei contribuenti.

Importante sembra poi l'individuazione del ruolo che il provvedimento qui in oggetto dovrebbe assumere nell'ambito del « sistema » tributario italiano, l'ordinamento vigente, infatti, è caratterizzato da una miriade di disposizioni in continua « evoluzione » e da un andamento legislativo contraddittorio in cui si susseguono,

ormai senza soluzioni di continuità, da una parte provvedimenti *omnibus* (i famosi decreti, con le relative reiterazioni), e dall'altra provvedimenti « coriandolo », leggine sparse qua e là, che appaiono quasi quotidianamente sulla *Gazzetta Ufficiale*.

In questo contesto babilonico, il tentativo di sistematizzazione in testi unici delle norme fiscali non sembra aver dato una prova del tutto convincente, né peraltro l'ipotesi di una vera e propria codificazione fiscale sembra praticabile in questo momento.

Per tali ragioni, una iniziativa legislativa a tutela dei diritti del contribuente dovrebbe assumere le caratteristiche di una sorta di « Statuto del contribuente », e cioè di una raccolta di pochi (le norme fiscali sono già troppe, e le tasse sono più di cento) principi fondamentali e concreti relativi ai rapporti tra contribuenti e fiscalità (intendendo in tal senso non solo i rapporti con l'Amministrazione, ma più in generale l'approccio di tutti i cittadini con la galassia fiscale).

In relazione a ciò le norme dello Statuto non devono costituire soltanto diritti dei contribuenti e correlativi obblighi dell'Amministrazione, ma anche (e ciò è fondamentale) creare « norme sulle norme », e cioè regole vincolanti per il legislatore (compreso il Governo quando agisce come legislatore) in ordine alle caratteristiche ed ai principi della produzione legislativa in materia fiscale.

In relazione a questi dati strutturali di base, i principi che il progetto di « Statuto » dovrebbe contenere possono essere individuati, almeno in prima approssimazione e con riserva di ulteriori integrazioni, come segue.

2. I principi.

2.1. L'esigenza fondamentale in tema di produzione legislativa, ed in particolare in materia fiscale è senz'altro relativa al principio di certezza (*une maxime qui garantit le repos des familles*): questo implica innanzitutto che tutti devono essere in grado di conoscere agevolmente

qual è la legge fiscale vigente in un determinato momento; questo, a rigore, dovrebbe implicare il divieto di inserire norme fiscali in leggi aventi oggetto extrafiscale (fatta ovviamente eccezione per quelle disposizioni fiscali strettamente inerenti all'oggetto della legge).

Con riferimento ai tributi periodici, che sono strutturati per periodi d'imposta, sembra necessario prevedere che non possono essere stabilite modifiche applicabili al periodo d'imposta in corso, oltre una certa data prestabilita (ad esempio il 30 settembre).

Infine, particolare attenzione dovrebbe essere posta al rispetto, anche sostanziale, del principio di irretroattività della legge.

È frequente, infatti, il ricorso oltre che a norme palesemente retroattive, a norme impositive che colpiscono sia pure per il futuro rapporti già pendenti.

In quest'ultimo caso, anche se vi è un rispetto formale del principio di irretroattività, si può verificare un grave danno per il contribuente che ha posto in essere una certa attività programmandone i costi anche in funzione di un determinato regime fiscale, e che si trova a dover scontare una fiscalità elevata, o comunque diversa.

In relazione a ciò, sembra opportuna la previsione di una norma che vieti oltre alla retroattività delle norme fiscali (salvo il caso delle disposizioni espressamente interpretative), l'applicazione ai rapporti pendenti delle disposizioni fiscali meno favorevoli ai contribuenti.

2.2. I principi relativi ai rapporti fisco contribuente che dovrebbero essere inseriti nello « Statuto » qui in oggetto si possono compendiare nel generico e lato concetto di *diritto all'informazione*, che in un certo senso costituisce il *pendant* del principio di certezza enunciato sub 2.1.

Diritto all'informazione vuol dire, in generale, diritto di ciascuno *uti civis* a conoscere compiutamente e agevolmente le disposizioni fiscali vigenti, e, in particolare, il diritto del contribuente *uti singulus* di conoscere qual è la propria posizione fiscale in ordine a un determinato atto del contribuente medesimo o dell'Amministrazione.

Il diritto generale all'informazione si traduce e si specifica quindi in correlativi obblighi dell'Amministrazione verso la collettività, e verso i singoli cittadini

Il diritto all'informazione della collettività si esplica essenzialmente in una esigenza di divulgazione capillare efficace e puntuale di tutte le informazioni ufficiali relative alla materia fiscale, in modo da creare un vero e proprio *corpus* fisico e vivente delle norme fiscali (diffusione capillare della guida del contribuente, pubblicazione sui supporti più idonei dei testi coordinati delle norme fiscali, pubblicazione tempestiva di tutte le circolari e di tutte le risoluzioni etc), e nella necessità che l'Amministrazione provveda obbligatoriamente e tempestivamente alla redazione delle circolari interpretative sulle più importanti leggi fiscali (a titolo indicativo, si consideri che a quattro anni di distanza dall'emanazione del testo unico delle imposte sui redditi, non è stata ancora pubblicata la relativa circolare esplicativa, né pare che ciò sia in programma)

Il diritto all'informazione verso il singolo contribuente si esplica essenzialmente in una esigenza di chiarimento e risposta in relazione a problemi specifici che il contribuente medesimo intende sottoporre all'Amministrazione

In particolare, sembra opportuno creare un meccanismo in base al quale, non essendo possibile garantire a ciascun contribuente una risposta tempestiva da parte dell'Amministrazione su singoli quesiti, dovrebbe essere consentita la presentazione di istanze preventive con l'indicazione motivata della condotta che il contribuente intende seguire

Se l'Amministrazione non intende o non può rispondere a tali quesiti, deve essere garantito, comunque, al contribuente che si uniforma, senza attendere l'orientamento dell'Amministrazione, all'impostazione prospettata nell'istanza, che non gli saranno comminate sanzioni (né amministrative, né penali), nel caso in cui l'Amministrazione medesima reputi, in sede di accertamento, che la condotta del contribuente non sia conforme alla legge

Un altro problema connesso al diritto all'informazione e quello relativo alle notizie concernenti gli atti impositivi e di riscossione notificati ai contribuenti

In ogni atto notificato al contribuente dovrebbe essere indicato presso quale ufficio e presso quale impiegato e possibile ottenere (anche telefonicamente) le informazioni del caso

Il problema è particolarmente grave per i ruoli notificati ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, questi ruoli (compilati con procedura automatizzata dai centri di servizio) non sono preceduti da un atto di imposizione motivato (avviso di accertamento) e non sono a loro volta motivati, con la conseguenza che i contribuenti non sono quasi mai in grado di ricostruire le ragioni che hanno determinato la emissione del ruolo

Questo stato di incertezza, come è ovvio, non fa altro che alimentare, oltre che la sfiducia dei contribuenti, il contenzioso tributario, e, molto spesso, il clientelismo negli uffici finanziari

In relazione a ciò, sarebbe quindi opportuna la previsione di una motivazione, anche succinta purché chiara ed efficace, anche di questi ruoli

PROPOSTA DI LEGGE

CAPO I

PRINCIPI GENERALI

ART 1

1 Tutte le disposizioni tributarie devono essere conformi oltre che alle norme costituzionali anche ai principi contenuti nella presente legge

2 Tutte le disposizioni tributarie devono essere interpretate in conformità alle norme costituzionali ed ai principi contenuti nella presente legge

3 Quando una disposizione consente interpretazioni diverse, delle quali solo una rende la disposizione stessa compatibile con le norme costituzionali e con i principi contenuti nella presente legge, va seguita quest'ultima

ART 2

1 Le leggi e gli atti aventi efficacia equivalente non possono introdurre eccezioni ai principi della presente legge se non mediante espressa deroga o modificazione delle sue disposizioni

2 Si osservano, in quanto compatibili con le disposizioni della presente legge, le disposizioni contenute nei capi I, II, IV, V e VI della legge 7 agosto 1990, n. 241

CAPO II

NORME SULLA PRODUZIONE LEGISLATIVA

ART 3

1 Le leggi e gli atti aventi efficacia equivalente che contengono disposizioni

tributarie devono menzionarne l'oggetto nella rubrica

2 Non possono essere inserite disposizioni tributarie nelle leggi e negli atti aventi efficacia equivalente che hanno un oggetto non tributario, fatte salve le disposizioni tributarie strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima

ART 4

1 Le disposizioni modificative di norme relative ai tributi periodici non possono avere efficacia anteriormente al primo periodo d'imposta successivo alla data di pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* delle disposizioni medesime

2 Le limitazioni di cui al comma 1 non si applicano alle leggi pubblicate entro il 30 settembre di ciascun anno

3 Le disposizioni del presente articolo non si applicano ai decreti-legge

ART 5

1 Le disposizioni tributarie non hanno effetto che per il futuro, tali disposizioni non hanno effetto retroattivo, fatto salvo il caso delle disposizioni interpretative, espressamente qualificate come tali

2 In ogni caso, le disposizioni tributarie non si applicano ai rapporti pendenti, fatto salvo il caso delle disposizioni più favorevoli al contribuente

CAPO III

RAPPORTI TRA CITTADINI ED AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

ART 6

1 Tutti hanno diritto di conoscere agevolmente quali sono le disposizioni legislative ed amministrative vigenti in materia tributaria

2 L'Amministrazione finanziaria e tenuta ad intraprendere ogni più opportuna

iniziativa al fine di realizzare concretamente il precetto di cui al comma 1

3 Fermo restando quanto previsto per le pubblicazioni nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana dalla legge 11 dicembre 1984, n. 839, e dalle relative norme di attuazione, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a pubblicare tempestivamente e con i mezzi più idonei tutte le circolari e risoluzioni che emette in materia tributaria, ed ogni atto che dispone in generale sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti dell'Amministrazione medesima

4 Entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge sarà emanato un regolamento contenente le disposizioni di attuazione relative alle norme del presente articolo

ART 7

1 L'Amministrazione finanziaria è tenuta a redigere e pubblicare, entro sei mesi dall'approvazione, le circolari esplicative relative alle leggi tributarie di maggiore importanza

2 Ciascun contribuente ha diritto di inoltrare agli uffici centrali e periferici dell'Amministrazione finanziaria istanze scritte e motivate concernenti l'interpretazione di norme tributarie. L'Amministrazione risponde per iscritto e con idonea motivazione

3 Non possono essere irrogate sanzioni amministrative e penali al contribuente che, conformandosi ad una determinata interpretazione di disposizioni tributarie prospettata per iscritto mediante apposita istanza, non riceve entro un anno alcuna risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria

4 Non possono essere irrogate sanzioni amministrative e penali, né possono essere effettuati recuperi d'imposta, al contribuente che si sia conformato ad una interpretazione di norme tributarie espressa dall'Amministrazione finanziaria, che sia stata successivamente modificata dall'Amministrazione medesima, senza che siano intervenute modifiche legislative

ART 8

1 Ciascun contribuente ha diritto di conoscere per esteso le motivazioni su cui si fondano gli atti dell'Amministrazione finanziaria emessi nei suoi confronti

2 Gli atti della riscossione, non preceduti dalla notifica di un provvedimento impositivo motivato, devono essere succintamente motivati. E fatto salvo il diritto del contribuente previsto dal comma 1

3 Tutti gli atti notificati dall'Amministrazione finanziaria ai contribuenti devono chiaramente indicare

a) presso quale ufficio, secondo quale orario e presso quale addetto è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato,

b) quale organo occorre adire per impugnare l'atto medesimo, e attraverso quali modalità

ART 9

1 Il Ministro delle finanze riferisce annualmente al Parlamento sulle iniziative intraprese per la realizzazione concreta delle disposizioni del presente capo