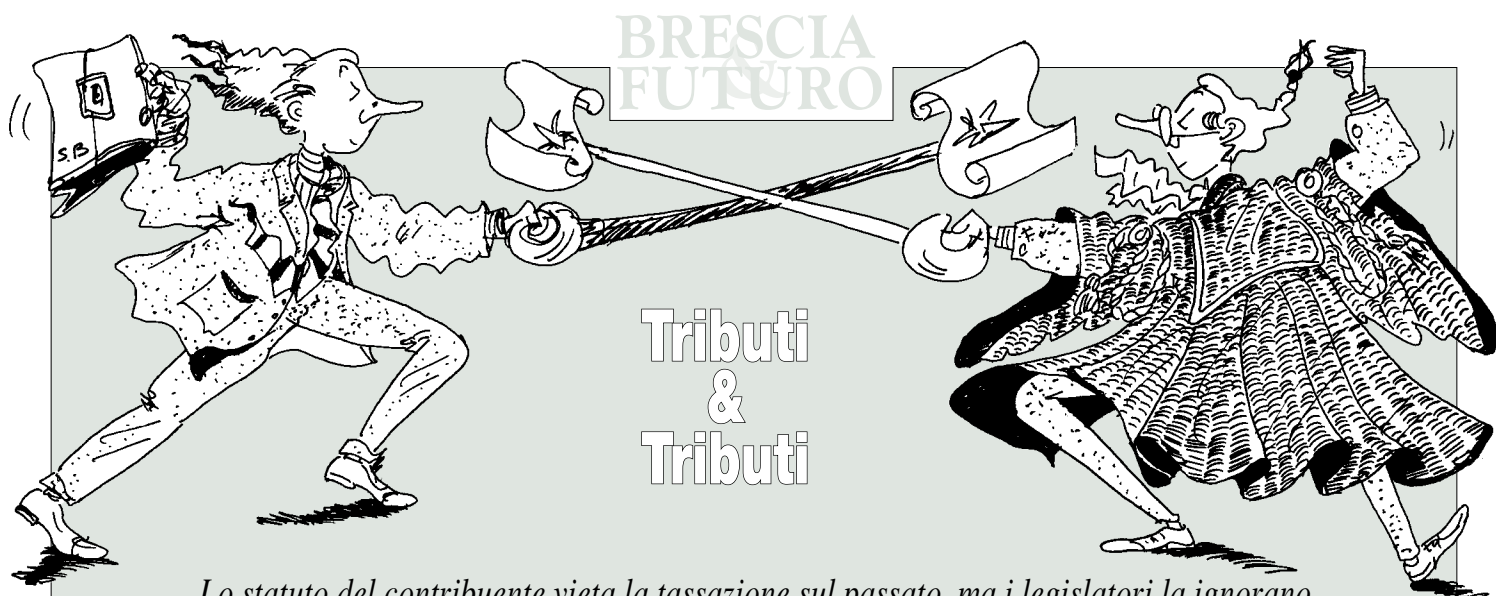




Lo statuto del contribuente vieta la tassazione sul passato, ma i legislatori la ignorano

Il Parlamento, in dispregio alla legge continua a chiedere tributi retroattivi

Nelle aule giudiziarie campeggia l'aforisma secondo cui "la Legge è uguale per tutti". Si ritiene, peraltro, che l'esempio, in termini di rigoroso rispetto delle leggi che disciplinano i rapporti tra i cittadini nonché tra gli stessi e lo Stato, debba essere fornito, in primis, dai soggetti che, per ruolo istituzionale, sono deputati all'emanazione ed applicazione delle leggi medesime. Al contribuente che assolve onestamente il proprio debito tributario nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria ed a coloro che credono nella forza del Diritto risulta inaccettabile la pervicacia, ostinata ed irritante, con la quale il Parlamento, nell'esercizio del potere legislativo, continua a promulgare norme con effetto retroattivo derogando e violando il divieto imposto dalla Legge n. 212/2000 (ovvero dal c.d. "Statuto dei diritti del contribuente" che rappresenta la magna charta alla quale il Legislatore fiscale dovrebbe scrupolosamente attenersi ed ispirarsi in sede di emanazione delle leggi tributarie). Motivare che l'introduzione di nuove imposte o l'aggravio del prelievo tributario attraverso un cambiamento delle regole che vale anche per il passato (colpendo decisioni e comportamenti adottati in conformità alle leggi all'epoca vigenti) è strumentale alla lotta contro l'evasione e l'elusione (in base al principio che "il fine giustifica i mezzi") non è certo una testimonianza di cultura giuridica e, paradossalmente, minando il rapporto di fiducia che deve intercorrere tra lo Stato-Fisco ed il cittadino-contribuente, può condurre, a lungo andare, a risultati contrari a quelli auspicati (ove il contribuente onesto, ingiustamente penalizzato, sia indirettamente indotto a desistere dalla propria onestà).

Sostenere (come ha fatto la categoria dei Dottori Commercialisti) che la retroattività delle leggi tributarie è un comportamento da stigmatizzare ed un abuso ingiustificato non è ergersi a difesa dell'evasore (come taluno ha dichiarato) ma, piuttosto, lanciare un j'accuse contro il modo confuso e schizofrenico di legiferare in materia fiscale per tutelare la massa di contribuenti onesti e per assicurare quella stabilità del Diritto che è fondamentale per gli operatori economici che devono formulare programmi, delineare strategie ed assumere decisioni con la certezza che, in futuro, il quadro normativo non sarà modificato in guisa da rendere contra legem un'azione che quando era stata posta in essere era del tutto lecita.

di Pier Federico Carrozzo

Lo statuto dei diritti del contribuente

Il divieto di retroattività delle norme è contenuto nell'art. 11 delle disposizioni preliminari del Codice Civile il quale dispone che "la legge non dispone che per l'avvenire; essa non ha effetto retroattivo". Lo stesso art. 25 della Costituzione recita che "nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso".

I suddetti principi sono stati recepiti dall'art. 3 della Legge n. 212/2000 (c.d. "Statuto del contribuente")



Pier Federico Carrozzo

che, in materia di efficacia temporale delle norme tributarie, stabilisce che le disposizioni tributarie stesse non hanno effetto retroattivo e che, relativamente ai tributi periodici, le modifiche eventualmente introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. Peraltro, lo "Statuto del contribuente" esclude dal divieto di retroattività le c.d. "norme di interpretazione autentica" le quali, per espressa previsione dell'art. 1, comma 2, della

stessa Legge n. 212/2000, possono essere adottate, in materia tributaria, soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria che le qualifichi espressamente come tali.

In altri termini, in base all'ordinamento tributario, soltanto le disposizioni normative che il Legislatore definisce chiaramente ed inequivocabilmente come "interpretative" possono retroagire la loro efficacia al passato.

I principi generali qui enunciati, però, valgono limitatamente alle norme di carattere sostanziale e non anche relativamente alle norme di carattere procedurale.

Norme a carattere sostanziale e norme a carattere procedurale

La distinzione, sul piano astratto e teorico, tra "norme sostanziali" e "norme procedurali" è chiara:

- per "norme sostanziali" si intendono quelle che incidono direttamente sull'obbligazione tributaria del contribuente (e, quindi, quelle che impattano sull'individuazione della fattispecie imponibile, sulla concreta determinazione della base tassabile o sulla misura dell'imposta) e che coinvolgono il diritto di difesa del contribuente attraverso la previsione e l'introduzione di nuovi elementi di prova da addurre per contrastare la pretesa tributaria;
- per "norme procedurali" si intendono, invece, quelle che attengono ai poteri istruttori del Fisco e alle modalità di acquisizione dei dati, delle informazioni e delle notizie nel procedimento di accertamento, senza interferire sul rapporto tributario sostanziale e senza introdurre infrazioni o sanzioni prima non previste.

Dalla suddetta distinzione deriva l'importante conseguenza che:

- le "norme sostanziali" sono inapplicabili ai periodi d'imposta precedenti la loro entrata in vigore;

- le "norme procedurali" possono essere applicate anche nel contesto di procedimenti di accertamento che si riferiscono a periodi d'imposta precedenti la loro entrata in vigore (secondo il principio *tempus regit actum* per effetto del quale un atto, anche per quanto riguarda le sue conseguenze, è sottoposto alla legge vigente al tempo in cui l'atto stesso viene posto in essere).

Purtroppo, nella realtà e nella dinamica dei rapporti tra Fisco e contribuente, i confini tra "norme sostanziali" e "norme procedurali" si smarriscono e diventano incerti ed ambigui.

Infatti, accade che disposizioni apparentemente introdotte al semplice scopo di agevolare l'attività istruttoria e di indagine dell'Amministrazione Finanziaria e di regolamentare le modalità di conduzione dell'azione di accertamento (le quali, in quanto tali, avrebbero natura meramente procedimentale), di fatto, sconfinano ed intaccano il rapporto sostanziale perché, addossando al contribuente l'onere di reperire prove che al tempo di commissione dei fatti non si dovevano precostituire, alterano e pregiudicano fortemente il diritto di difesa del contribuente stesso destinatario dell'accertamento.

La posizione della giurisprudenza

La posizione assunta dalla giurisprudenza (Corte di Cassazione, Corte Costituzionale, Giudice comunitario e Giudice amministrativo) mentre, da un lato, avvalorava la tesi secondo la quale allo Statuto del contribuente ogni legge tributaria deve inderogabilmente conformarsi, dall'altro, purtroppo, non fornisce criteri univoci ed incontrovertibili che siano idonei a tracciare una netta demarcazione tra "norme sostanziali" (non suscettibili di retroattività) e "norme procedurali" (suscettibili di retroattività).

Sotto il primo aspetto, ad esempio, la Corte di Cassazione con sentenza n. 7080 del 14.04.2004 stabilisce che in caso di possibilità di fornire due interpretazioni alternative di una determinata norma tributaria deve essere preferita quella che non comporti la retroattività della misura fiscale più sfavorevole, in considerazione del principio generale dell'ordinamento tributario posto dall'art. 3 dello Statuto del contribuente. Infatti, recita la Corte di Cassazione: *"il c.d. Statuto del contribuente ha inteso attribuire alle proprie disposizioni (e tra queste, quella sulla irretroattività delle leggi fiscali) il valore di principi generali dell'ordinamento tributario, con una autoqualificazione che dà attuazione alle norme costituzionali richiamate dallo Statuto, e che costituiscono orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto, cosicché qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme a questi principi, a cui la legislazione tributaria deve essere adeguata"*.

Del resto, già con sentenza n. 17576 del 10.12.2002 la stessa Corte di Cassazione aveva già avuto modo di sottolineare come l'interpretazione conforme allo Statuto del contribuente si risolve, in definitiva, nell'interpretazione conforme alle norme costituzionali che lo Statuto stesso dichiara esplicitamente di attuare nell'ordinamento tributario.

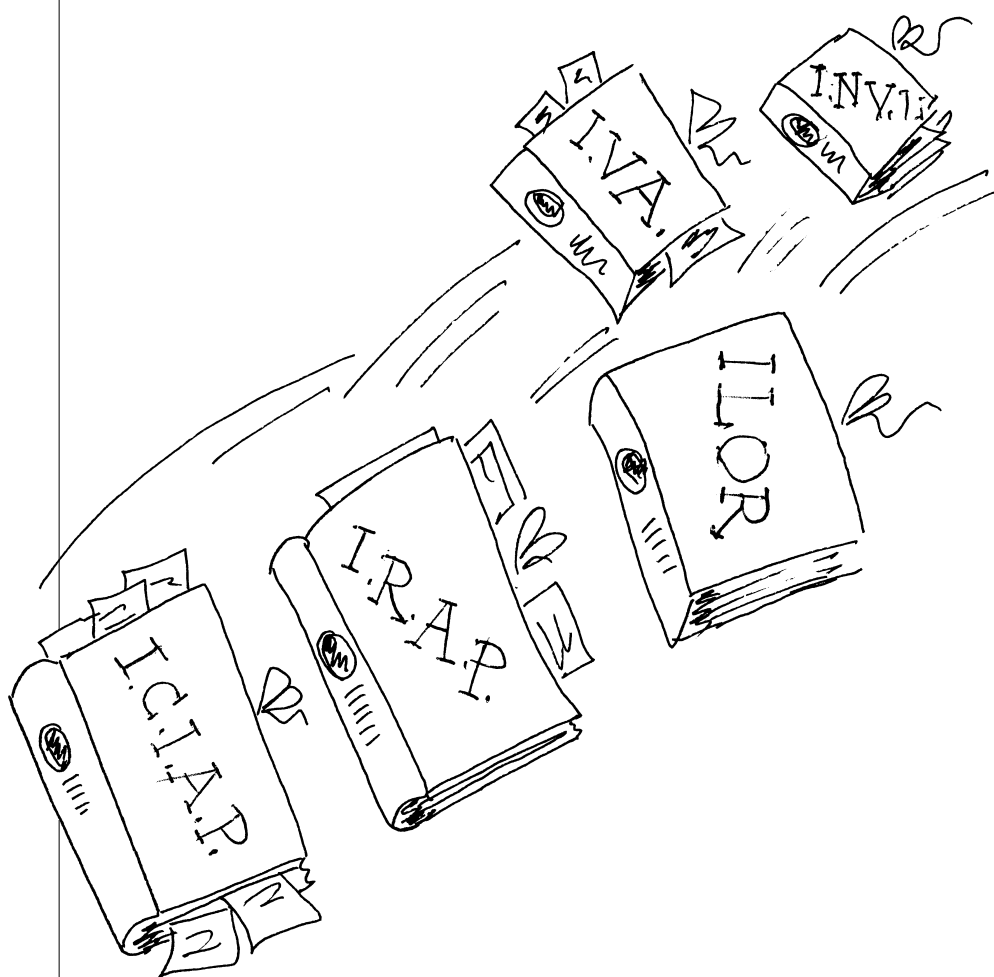
Nell'ultima sentenza qui richiamata i Giudici di legittimità sanciscono che deve distinguersi, nell'ambito delle disposizioni dello Statuto del contribuente, tra quelle espressive di principi già immanenti nell'ordinamento tributario e quelle che, pur dettate in attuazione delle richiamate norme costituzionali, presentano, invece, un contenuto totalmente o parzialmente innovativo rispetto allo stato della legislazione tributaria

preesistente: quali esempi delle prime, possono indicarsi le norme poste dall'art. 7 in materia di chiarezza e motivazione degli atti; come criteri identificativi delle seconde possono essere segnalate, invece, quelli della istituzione ex novo, in favore del contribuente, di garanzie o dell'ampliamento significativo di garanzie già esistenti (esempi emblematici ne sono le disposizioni in materia di interpello del contribuente di cui all'art. 11 e quelle in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali dettate dall'art. 12). La Suprema Corte prosegue affermando che *"non può esservi dubbio che i principi della buona fede e dell'affidamento nei rapporti tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria, sanciti dall'art. 10 della Legge n. 212/2000, devono essere annoverati tra quelli immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributari già prima dell'entrata in vigore dello Statuto del contribuente"*. Esempio è la recente sentenza n. 21513 del 06.10.2006 nel passo in cui i Giudici di legittimità recitano che *"il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, dello Statuto del contribuente, trovando origine nella Costituzione, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa"*. Anche la Corte Costituzionale in alcune pronunce (cfr. sentt. nn. 211 del 1997, 416 del 1999, 525 del 2000, 390 del 1995), nell'affrontare il problema dei limiti all'efficacia retroattiva delle leggi interpretative,

li ha individuati, oltreché in quello previsto esplicitamente per la materia penale (di cui al già citato art. 25 della Costituzione), in quelli che attengono alla salvaguardia di norme costituzionali, tra i quali i principi generali di ragionevolezza e di ugua-



glianza, quello della tutela dell'affidamento legittimamente posto nella certezza dell'ordinamento giuridico, precisando, in particolare, che quello *"sull'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica è principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere lesa da norme con effetto retroattivo che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti"*. La stessa Corte di Giustizia delle Comunità europee ha da tempo e costantemente affermato che quelli della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto costituiscono principi generali dell'ordinamento giuridico comunitario (cfr. sentt. cause nn. 112/77 del 3.5.1978 e 205-215/82 del 21.9.1983). Del pari, il supremo Giudice amministrativo ha sempre considerato i principi della buona fede e del



legittimo affidamento tra i canoni regolatori ultimi dei rapporti tra pubblica amministrazione ed amministratori nelle più diverse fattispecie (cfr. Consiglio di Stato sentenza n. 206 del 1981 e n. 651 del 1986).

Duole rilevare, purtroppo, che la strenua difesa del principio del legittimo affidamento di cui si è fin qui riferito si è affievolita quando la Corte di Cassazione ha dovuto pronunciarsi sull'efficacia temporale degli accertamenti bancari introdotti dalla Legge n. 413/91. L'art. 18 della citata Legge n. 413/91 aveva apportato rilevanti modifiche con riferimento ai poteri degli Uffici finanziari e della Guardia di Finanza, tra le quali, la sostanziale abrogazione del segreto bancario ed un significativo ampliamento dei poteri

esercitabili in occasione di accessi, ispezioni e verifiche. A seguito dell'entrata in vigore di questo *corpus* normativo sorse un acceso e vivace contenzioso avente ad oggetto l'applicabilità retroattiva dello stesso. Si delinearono, sul tema *de quo*, due opposti schieramenti: da un lato, si ponevano coloro i quali ritenevano che le accennate disposizioni, essendo norme sulle prove e non semplici disposizioni sulle modalità di acquisizione dei dati nel procedimento di accertamento, assurgendo al valore di "norme sostanziali", fossero inapplicabili ai periodi d'imposta precedenti la loro entrata in vigore; dall'altro, si collocavano coloro che, invece, riconoscendo alle disposizioni in materia di abolizione del segreto bancario natura

di "norma procedimentale", asserivano l'applicabilità delle stesse anche nell'ambito di procedimenti di accertamento aventi ad oggetto anni anteriori all'entrata in vigore delle nuove norme.

Sulla vexata quaestio la Corte di Cassazione è intervenuta con varie sentenze (cfr. sentt. nn. 10598/2002, 1728/1999, 267/2001, 11274/2001, 19956/2005) esprimendo un indirizzo che può essere così sintetizzato:

- le nuove norme, rimuovendo limitazioni all'operatività del Fisco, hanno semplicemente snellito l'attività di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria, senza introdurre nuove forme di sanzioni;
- nulla è cambiato, di conseguenza, sulla sostanza del rapporto tributario sottostante il procedimento di accertamento;
- poiché l'attività di accertamento è cosa distinta dal rapporto tributario sottostante, anche la portata innovativa e la carenza di una espressa previsione di retroattività non precludono la piena applicabilità delle nuove norme per iniziative ispettive ed accertatorie poste in essere dopo la loro entrata in vigore ma relative a periodi d'imposta anteriori.

Il limite insito in tale ragionamento è che, di fatto, il rafforzamento dei poteri di indagine e di istruttoria, nella misura in cui costringe il contribuente a dotarsi di elementi di prova che prima non erano contemplati, riverbera inevitabili effetti anche sull'esercizio del diritto di difesa del soggetto destinatario dell'azione accertativa con la conseguenza che il carattere procedurale della norma è solo apparente e che la sua applicazione retroattiva, incidendo sul rapporto tributario sostanziale, risulta ledere proprio quel principio del legittimo affidamento che la giurisprudenza considera inviolabile.

Se al Fisco viene consentito di operare una rettifica del reddito con

argomentazioni non previste quando è stata presentata la relativa dichiarazione o sono state versate le imposte corrispondenti o ancora è stato stipulato un determinato contratto, è semplicistico affermare che si sia in presenza di norma procedurale giustificandone l'applicazione anche per fatti verificatisi prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni.

Rassegna delle nuove norme tributarie retroattive

Il dibattito che verte sulla retroattività delle norme tributarie e sulla distinzione tra "norme sostanziali" e "norme procedurali" è destinato ad assumere attualità ed ulteriore vigore in conseguenza della recente ed imminente introduzione di importanti disposizioni fiscali delle quali, di seguito, si fornisce una sintetica panoramica.

- Tassazione dei redditi da locazione immobiliare: l'art. 7 del D.L. 203/2005 elimina la deduzione forfetaria del 15% sugli affitti degli immobili privi di requisiti di strumentalità con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 4.10.2005.
- Ammortamento dell'avviamento: l'art. 1, comma 521, della Legge 266/2005 riduce l'aliquota di ammortamento dell'avviamento dal 10% al 5,56% a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4.10.2005 anche per costi di avviamento sostenuti in anni anteriori.
- Società non operative (o società di comodo): l'art. 35, comma 15, del D.L. 223/2006 (c.d. "manovra d'estate") eleva i parametri per la determinazione dei ricavi minimi da conseguire per non assumere lo status di società non operativa e per la determinazione del reddito minimo, introducendo anche forti limitazioni alla possibilità di utilizzo dei crediti IVA già maturati, il tut-

to con decorrenza dall'esercizio in corso alla data del 4.07.2006.

- Utilizzabilità delle perdite di soggetti in regime di contabilità semplificata: l'art. 36, comma 27, del D.L. 223/2006, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 4.07.2006, dispone che le perdite di imprese e professionisti in contabilità semplificata non sono più compensabili con redditi di altra natura ma solo con redditi della stessa tipologia.
- Deducibilità dei costi inerenti ai veicoli aziendali: l'art. 36 del D.L. 223/2006 elimina la possibilità di effettuazione di ammortamenti anticipati per le autovetture, anche acquistate anteriormente all'entrata in vigore del provvedimento, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 4.07.2006.
- Ammortamento dell'area su cui insiste il fabbricato strumentale: la previsione contenuta nel D.L. 223/2006 per la quale il valore dell'area su cui insiste il fabbricato strumentale (assunto nella misura forfetaria del 20% o 30% del costo del fabbricato stesso in funzione della tipologia) non può generare ammortamenti deducibili retroagisce al 1° gennaio 2006 e coinvolge anche immobili acquistati in anni precedenti con processi di ammortamento già iniziati (previsione analoga viene introdotta per gli immobili in locazione finanziaria dal decreto legge collegato alla Finanziaria 2007, in corso di approvazione alla data di redazione del presente articolo).
- Determinazione del *fringe benefit* in capo al lavoratore per l'utilizzo a fini personali dell'autoveicolo aziendale: il decreto legge collegato alla Finanziaria 2007 eleva, già con decorrenza dal periodo d'imposta 2006, dal 30% al 50% la percentuale forfetaria da appli-

care sulla percorrenza media annua di 15.000 km. per il calcolo convenzionale, secondo le tariffe ACI, del reddito in natura imputabile al lavoratore dipendente che utilizza per fini personali l'autoveicolo aziendale (il che riverbera effetti anche su mensilità di stipendio già liquidate).

- Rideterminazione degli acconti IRES-IRAP dovuti per l'anno 2006: l'art. 36 del D.L. 223/2006 ed il decreto legge collegato alla Finanziaria 2007 impongono l'obbligo di procedere al ricalcolo della seconda rata di acconto per l'anno 2006, in scadenza al 30.11.2006, tenendo già conto di alcune novità introdotte in materia di determinazione del reddito d'impresa con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 4.07.2006.
- Paradisi fiscali: il decreto legge collegato alla Finanziaria 2007 prevede l'indeducibilità dei costi sostenuti in relazione a prestazioni professionali e di lavoro autonomo rese da soggetti residenti in Paesi rientranti nella nozione di "paradiso fiscale". Atteso che l'efficacia temporale della norma non è prevista esplicitamente, si dovrà chiarire se la stessa si applica solo agli oneri a tale titolo sostenuti dopo l'entrata in vigore del decreto o se, come probabilmente l'Agenzia delle Entrate cercherà di sostenere, la medesima retroagisce al 1° gennaio 2006.
- Indagini bancarie nei confronti dei liberi professionisti: la Legge n. 311/2004 (Finanziaria 2005) estende ai lavoratori autonomi il meccanismo legale per cui i prelevamenti dai conti bancari sono posti come compensi alla base di rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempre che non risultino dalle scritture contabili. L'interpretazione for-

nita dall'Agenzia delle Entrate è che, trattandosi di "norma procedimentale", la stessa possa essere applicata anche in procedimenti di accertamento aventi ad oggetto annualità anteriori all'entrata in vigore della legge.

- Studi di settore per i contribuenti in regime di contabilità ordinaria: l'art. 37, comma 2, del D.L. 223/2006 modifica radicalmente, con effetto retroattivo già dalle dichiarazioni dei redditi relative all'anno 2005, le regole di applicabilità dell'accertamento fondato sugli studi di settore nei confronti di imprese e professionisti in contabilità ordinaria attraverso la soppressione dello scudo protettivo dei "due periodi d'imposta su tre" e l'assimilazione alla disciplina dettata per professionisti ed imprese minori in regime di contabilità semplificata.
- Accertamento delle compravendite immobiliari: l'art. 35, comma 3, del D.L. n. 223/2006 rivoluziona le regole che presiedono all'accertamento delle imposte afferenti i trasferimenti immobiliari nel senso che (vedasi l'articolo pubblicato su questo numero della Rivista a firma del Dott. Beltrami Alberto) l'Agenzia delle Entrate potrà rettificare il valore dichiarato in atto dalle parti qualora lo stesso risulti inferiore rispetto al c.d. "valore normale" dell'immobile compravenduto. In considerazione del fatto che la norma non circoscrive espressamente la decorrenza temporale delle nuove regole e che la stessa attiene ai poteri di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria, il rischio immanente è che (proprio in forza del "solito vizio" di riconoscere natura "procedimentale" alle nuove disposizioni), l'applicazione del criterio del "valore normale" per verificare la congruità del prezzo dichiara-

to possa retroagire anche agli atti di trasferimento stipulati e perfezionati prima del 4.07.2006 (data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006).

- Svalutazione per rischio contrattuale delle commesse ultrannuali: l'art. 36, comma 20, del D.L. n. 223/2006 abroga, con effetto dall'esercizio in corso al 4.07.2006, la possibilità di ridurre il valore finale delle rimanenze di opere di durata ultrannuale fino al 2% del relativo ammontare per rischio contrattuale (percentuale elevata al 4% per committenti non residenti). Poiché il decreto non contiene alcuna disposizione transitoria resta da chiarire il trattamento delle svalutazioni operate in anni precedenti su lavori che sono ancora in corso al 31.12.2006 (le quali, ovviamente, hanno influenzato in diminuzione il valore delle rimanenze iniziali). Il rischio è che l'Agenzia delle Entrate ritenga che la norma novellata espliciti efficacia anche per la valutazione di opere iniziate in anni precedenti il che, in tutta evidenza, condurrebbe all'emersione di componenti positivi di reddito che dovrebbero essere tassati interamente nel periodo d'imposta 2006.
- Rafforzamento delle presunzioni in materia di accertamento fondato su studi di settore: la Finanziaria 2007 si propone di legittimare gli studi di settore come presunzione legale nel senso che il risultato fornito dal software "Gerico" rappresenterà il fatto noto per pervenire al fatto ignoto rappresentato dai ricavi o compensi da dichiarare, superando l'attuale natura di presunzione semplice e riducendo pesantemente le possibilità di difesa dei contribuenti. In tal modo, la Finanziaria 2007 soccorre in aiuto del Fisco per cercare di contrastare

l'orientamento giurisprudenziale (avvalorato dalla stessa Corte di Cassazione) secondo il quale, in coerenza con l'impalcatura giuridica propria delle presunzioni semplici, l'accertamento fondato sulle risultanze dello studio di settore è legittimo soltanto se l'Ufficio dimostra l'esistenza di gravi incongruenze. Dovendoci interrogare sulla decorrenza della norma in arrivo, non possiamo non rilevare che la stessa non ha valore interpretativo (dovendo essere riconosciuta come tale dal Legislatore) ma che sicuramente l'Amministrazione Finanziaria tenterà di assurgerla a "norma procedurale" in modo da invocare l'applicazione retroattiva.

Conclusioni

Senza alcuna intenzione di ergersi a difensore dell'evasore fiscale, la categoria dei Dottori Commercialisti è convinta che il contrasto ai fenomeni di evasione e di illecita sottrazione all'obbligo di concorrere al gettito tributario, in base alla capacità contributiva di ciascun cittadino, debba avvenire nel rispetto dei dettami costituzionali e dei principi generali sui quali si fonda l'ordinamento giuridico.

Anche se essere animati da tale preoccupazione ci espone a critiche preconette e attacchi ingiusti, riteniamo che la cultura del diritto debba prevalere sugli abusi normativi che, oltre a presentare profili di incostituzionalità, urtano contro la regola economica che esige che le regole fiscali sulla base delle quali ogni soggetto (imprenditore, libero professionista o comune cittadino) assume una determinata decisione non siano cambiate retroattivamente in modo da alterare il giudizio di opportunità e convenienza dell'operazione posta in essere.

Pier Federico Carrozzo
Dottore Commercialista