

NEΩTEPA

U L T I M E N O V I T À

PERIODICO UFFICIALE DELL'A.N.T.I. – ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Direttore Responsabile

Dott. MARIO NOLA

Comitato di Redazione

Avv. CLAUDIO BERLIRI

Prof. Avv. IVO CARACCIOLI

Prof. Avv. VALERIO FICARI

Dott. ROBERTO LUNELLI

Prof. Avv. GIANNI MARONGIU

Prof. Avv. FRANCO PAPARELLA

Prof. Avv. GAETANO RAGUCCI

Prof. Avv. FRANCESCO TESAURO

Prof. Avv. MARCO VERSIGLIONI

Segreteria e Redazione

Via Cosimo del Fante, 16 - 20122 Milano

Tel. 02.58310288 - Fax 02.58310285

e-mail: tesoreria@associazionetributaristi.it

sito internet: www.associazionetributaristi.it

Anno VI • n. 1/2013

Periodico Quadrimestrale

Registrato presso il Tribunale di Milano

il 24/4/2008 con il n. 266

Poste Italiane S.p.A.

Spedizione in abbonamento postale

D.L. 353/2003 (Conv. in L. 27/02/2004 n. 46)

Art. 1, Comma 2 - DCB Roma

Service Provider:

Register.it - Viale Giovine Italia, 17 - Firenze

sito internet: www.associazionetributaristi.it

Autorizz. Ministero delle Telecomunicazioni

n. 243 del 28/01/1997

Impaginazione e Stampa

Istituto Arti Grafiche Mengarelli

Via Cicerone, 28 - 00193 Roma

IL NUOVO REDDITOMETRO

DOTTRINA

•
LEGISLAZIONE

•
GIURISPRUDENZA

•
CONVEGNI ED
ATTIVITÀ ANTI

Profili di incostituzionalità del nuovo redditometro

di Maurizio Villani e Francesca Giorgia Romana Sannicandro

Con il Decreto Ministeriale del 24 dicembre 2012 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 3 del 4 gennaio 2013) è stato approvato il nuovo redditometro, in base al quale, a partire da marzo 2013, il Fisco potrà verificare il trend dei redditi e delle spese dei contribuenti effettuate dal 2009 in poi.

Le perplessità sono molteplici, considerato anche il momento storico-economico italiano, oltre che il percorso che ha seguito la norma che ne regola l'istituto, dalla sua originaria formulazione fino a quella attuale.

Ai fini dell'analisi che si intende effettuare, appare preliminarmente opportuno soffermarsi su un concetto fondamentale: **la natura giuridica del Decreto Ministeriale che contiene gli elementi indice di capacità contributiva.**

I principi giuridici che garantiscono il prelievo fiscale sono contenuti nelle norme della Costituzione, in particolare negli artt. 23 e 53 che rispettivamente prevedono: "art. 23 nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge; art. 53 tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".

In sostanza, è previsto che nel rispetto dei precetti costituzionali è solo il legislatore – attraverso una legge, intesa come fonte primaria del diritto – che garantisce il prelievo tributario stabilendo (anche in base alla capacità contributiva di ogni contribuente) – nel caso *de quo* – degli indici che abbiano un supporto concreto e dai quali sia deducibile l'idoneità soggettiva alla partecipazione tributaria dei contribuenti.

Il concetto appena espresso, emerge candidamente, già nel 1976, con la sentenza della Corte Costituzionale n. 200 del 28.07.1976, in cui si legge: "**Invero, il principio suddetto, nei termini in cui è accolto dall'art. 53 Cost., risponde alla esigenza di garantire che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta.**"

I principi di riserva di legge e di capacità contributiva di cui agli artt. citati trovano conferma nella giurisprudenza delle leggi, già in tempi in cui il fenomeno "redditometro" non aveva catturato la scena fiscale come ai giorni nostri. Significativo, dunque, il precetto della Corte Costituzionale, e lungimirante rispetto alle modifiche apportate alla norma di cui all'art. 38 comma 4 del

DPR 600/73, che nel 1992 recitava così: "**L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione agli elementi indicativi di capacità contributiva di cui al secondo e terzo comma dell'articolo 2, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi d'imposta.**"

È importante notare come la norma parli di Decreto Ministeriale al quale è affidato il compito di indicare "le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito", e, allo stesso tempo, gli indici di capacità contributiva sono quelli "di cui al secondo e terzo comma dell'articolo 2".

Ciò significa che l'art. 2 del DPR 600/73 riporta espressamente quali sono gli indici in base ai quali l'ufficio provvede alla rettifica, ovvero: "1) aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto, autoveicoli, altri mezzi di trasporto a motore oltre i 250 centimetri cubi e roulottes; cavalli da equitazione o da corsa; 2) residenze principali e secondarie; 3) collaboratori familiari ed altri lavoratori addetti alla casa o alla famiglia; 4) riserve di caccia e di pesca; 5) assicurazioni di ogni tipo, limitatamente alla indicazione degli istituti o imprese di assicurazione e ai dati identificativi delle polizze, escluse le assicurazioni relative alla responsabilità civile per la circolazione di veicoli a motore e quelle sulla vita, contro gli infortuni e le malattie; 6) utenze di telefono limitatamente alla indicazione delle società ed enti erogatori e dei dati identificativi delle utenze."

Ed ancora, al comma successivo è previsto che: "*con Decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, dovranno essere modificati ed integrati i dati e le notizie di cui al comma precedente e dovranno essere altresì esclusi dall'obbligo della indicazione i dati e le notizie indicati nel presente articolo che l'Amministrazione finanziaria è in grado di acquisire direttamente.*"

A conferma dell'elenco tassativo del comma precedente, subito dopo, il legislatore conferisce ad un Decreto Ministeriale il potere di “modificare” o “integrare” tale elenco, ma giammai di sostituirlo o addirittura di delegarne la qualificazione in relazione agli elementi in esso indicati.

I Decreti Ministeriali, dunque, avevano soltanto il compito di applicare ciò che era già stabilito nell'art. 2 comma 2.

La ragione sottesa a questa scelta antica ma efficace – oltre che costituzionalmente garantita e quantomai attuale –, risiede appunto nella natura giuridica del Decreto stesso.

Come chiarito più volte dalla Corte di Cassazione, i decreti ministeriali sono in generale atti amministrativi privi di funzione normativa, cui non è applicabile il principio “*iura novit curia*”.

Nell'ordinamento giuridico italiano, un decreto ministeriale è un atto amministrativo emesso da un ministro nell'ambito delle materie di competenza del suo dicastero; non ha forza di legge e, nel sistema delle fonti del diritto, può rivestire il carattere di fonte normativa secondaria, laddove ponga un regolamento.

Le principali caratteristiche sono la “generalità” e l’“astrattezza”, in quanto il decreto pone norme tecniche di dettaglio, o generiche ma relative ad uno specifico argomento, finalizzate all'attuazione di una data norma di legge. Il decreto è sempre prescritto dalla legge, che dopo aver delineato i principi fondamentali di una data materia, ne affida l'esatta definizione tecnica ed attuazione al ministro competente, che la effettua con proprio decreto.

Già da diverso tempo, l'ordinamento giuridico è caratterizzato dalla diffusione di disposizioni normative che rinviano a decreti ministeriali espressamente qualificati dalla legge come “di natura non regolamentare”. L'incremento di tali disposizioni normative crea notevoli problematiche, circa i contenuti espressi nei decreti in funzione dell'attinenza o meno allo scopo perseguito e alla forma regolamentare disciplinata dalla L. 23.08.1988 n. 400 (“Disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri”).

In particolare, l'art. 17 comma 3 prevede che: “*Con decreto ministeriale possono essere adottati regolamenti nelle materie di competenza del Ministro o di autorità sottordinate al ministro, quando la legge espressamente conferisca tale potere. Tali regolamenti, per materie di competenza di più ministri, possono essere adottati con decreti interministeriali, ferma restando la necessità di apposita autorizzazione da parte della legge. I regolamenti ministeriali ed interministeriali non possono dettare norme contrarie a quelle dei regolamenti emanati dal Governo. Essi debbono essere*

comunicati al Presidente del Consiglio dei ministri prima della loro emanazione.”.

Non è difficile comprendere – ed infatti è ribadito per ben due volte dalla norma: “quando la legge espressamente conferisca tale potere” e poi “ferma restando la necessità di apposita autorizzazione da parte della legge” – come soltanto nei casi espressamente previsti dalla legge – intesa come fonte di diritto primario – sussiste una sorta di *delegatio* che diversamente non assumerebbe neanche il rango di ipotesi normativa; in sostanza, nel rispetto gerarchico delle fonti normative, ci troviamo dinanzi ad una violazione costituzionale del principio di riserva di legge sancito dall'art. 23 della Costituzione.

Uno degli aspetti da cui deriva l'illegittimità costituzionale di norme legislative che rinviano a decreti di natura non regolamentare, emerge ove l'intento sotteso sia quello di eludere le riserve di legge veicolando un contenuto normativo attraverso atti espressamente qualificati come estranei al sistema delle fonti. Il presupposto abita nel fatto che la Costituzione demanda alla fonte legislativa la disciplina di una certa materia o di determinati oggetti comportando, da un lato, la necessità che la legge disciplini (effettivamente e compiutamente) quella materia o quegli oggetti, e dall'altro che fonti diverse non possano regolare l'una o gli altri.

Il principio costituzionale sancito dall'art. 23 della Costituzione ribadisce quanto sia importante – oltre che necessario –, soprattutto in relazione ad alcuni diritti garantiti dalla legge, che vi siano dei criteri sostanziali di identificazioni delle fonti del diritto, che difficilmente potranno coincidere con i decreti di natura non regolamentare, di specie secondaria.

Il problema posto da detti atti non consiste tanto nell'impossibilità che la legge rinvii ad atti provvedimentali di “natura non regolamentare” per l'attuazione di parti di essa legge o per la specificazione di elementi tecnici presupposti dalla normativa; invero, **il problema sorge quando al provvedimento amministrativo si intendono connettere effetti normativi erga omnes.**

Si assiste ad una forma di eccesso di potere legislativo riconducibile ad uno superamento dei limiti della funzione tipica della legge, che diventa elusione di competenze costituzionalmente assegnate.

Per analogia, la situazione che si viene a creare può paragonarsi alle ipotesi di esercizio della funzione normativa in frode alla Costituzione in presenza di leggi che si autodefiniscono “di interpretazione autentica” al solo fine di assicurare che disposizioni di natura indubbiamente generale, astratta ed innovativa oltre che prive di caratteri di interpretazione autentica, hanno efficacia retroattiva.

Il principio palesemente sotteso è quello secondo cui il rinvio ai decreti di natura non regolamentare costituisce uno strumento attraverso cui integrare o introdurre contenuti provvedimentali, cui anche la legge potrebbe fare riferimento, ma all'esclusivo scopo di immettere nell'ordinamento nuove norme senza sottoporle al controllo di legittimità cui l'ordinamento subordina l'esercizio della funzione regolamentare.

Questo è quanto accade oggi con il nuovo redditometro.

Le voci indicate originariamente dall'art. 2 del DPR 600/73, non solo sono diventate 100, ma sono completamente state sostituite e per di più inserite in un atto amministrativo, non avente forza di legge.

Con l'ulteriore aggravante che a fare da comune denominatore a questo disordine normativo è l'effetto retroattivo!

Gli effetti prodotti dalle violazioni costituzionali del nuovo redditometro sono già in itinere; gli accertamenti da redditometro sono già nelle case dei contribuenti, che oltre a dover giustificare spese sostenute dal 2009 ad oggi, dovranno anche dimostrare di "non aver sostenuto" alcune spese risultanti dagli indici ISTAT presi come contenuto induttivo ai fini dell'accertamento.

Non si comprende, infatti, come possa essere preso come elemento di capacità contributiva un indice ISTAT, considerato che gli accertamenti fiscali sono effettuati *ad personam*.

Insomma, l'occhio del fisco è sempre vigile, ma spesso anticostituzionale.