

Fabrizio Amatucci

Principi e nozioni di diritto tributario

QUINTA EDIZIONE



Giappichelli



INTRODUZIONE ALLA QUINTA EDIZIONE

La crisi economico sanitaria pandemica del 2020 ha determinato un ritorno al centralismo ed al sovranismo nazionale e l'apertura di una fase di post-globalizzazione che condiziona gli ordinamenti tributari e finanziari nazionali. Tuttavia è emersa contemporaneamente l'esigenza di una sempre maggiore condivisione delle scelte di politica fiscale nazionale e di assistenza finanziaria da parte degli organi internazionali, che ha di sicuro inciso notevolmente rispetto al passato sul mantenimento dell'autonomia tributaria statale. La sospensione, se pure temporanea di vincoli in ambito UE come quelli derivanti dal patto di stabilità e del divieto di aiuti di stato, è stata ritenuta indispensabile per la ripresa economica ed ha consentito di introdurre incentivi finanziari ed agevolazioni fiscali anche di tipo formale e procedurale. Particolare attenzione da parte del legislatore è stata rivolta a quelle misure fiscali volte alla tutela dell'ambiente. È proseguita contemporaneamente la stagione di riforme del diritto sostanziale e procedimentale tributario del nostro ordinamento avviata nel 2015 che ha posto al centro la lotta all'elusione ed all'evasione, dedicando ripetuti sforzi alla costruzione di un nuovo rapporto tra il Fisco ed il contribuente. Il legislatore nazionale si è mosso in sintonia con i diversi Paesi europei e con gli Organismi e le Istituzioni internazionali. Ciò è stato possibile grazie all'attuazione di diversi principi comuni riconosciuti già da tempo in ambito europeo ed operanti anche in materia procedimentale e processuale tributaria. La mancanza di un regime fiscale comune che regoli e disciplini le attività svolte dalle imprese, ha generato inoltre la massima attenzione da parte dell'OCSE e della Commissione UE verso le attività di pianificazione internazionale e verso nuove realtà come quella della *digital economy*, difficilmente collocabili nei confini territoriali. È stato proposto a diversi livelli in ambito sovranazionale, un sistema di imposizione comune delle multinazionali non residenti e sono state individuate nuove risorse proprie UE volte ad incrementare le entrate del bilancio eurounitario. È continuato inoltre quel processo di trasformazione del rapporto d'imposta ispirato ad un modello comune procedurale di tipo collaborativo o di *compliance*. L'attenzione della giurisprudenza e del legislatore si è spostata verso l'obbligatorietà del contraddittorio effettivo in fase endo-procedimentale (sancita attraverso l'introduzione dell'art. 5-ter, legge n. 218/1997 ad opera della legge n. 58/2019), la diffusione ed evoluzione del principio del *ne bis in idem* e della proporzionalità in

materia sanzionatoria, l'introduzione di indici di affidabilità fiscale in sostituzione degli studi di settore, la digitalizzazione dell'attività dell'amministrazione finanziaria e l'entrata a regime dal 1° luglio 2019 del contenzioso tributario telematico. Tali innovazioni sono solo alcuni esempi di recenti interventi legislativi e giurisprudenziali che uniformano il nostro ordinamento ad una nuova impostazione, fondata sulla maggiore collaborazione, sulla trasparenza, adeguatezza ed efficienza delle misure fiscali adottate, sulla cooperazione rafforzata tra fisco e contribuenti e sul potenziamento del diritto di difesa. Il nuovo rapporto basato sulla fiducia reciproca, pone al centro non solo l'interesse fiscale e l'efficienza dell'attività amministrativa, ma anche le garanzie del contribuente, i diritti fondamentali e la coerenza dell'attività amministrativa. Da ultimo il 31 agosto 2022, è stata emana la legge n. 130, volta a realizzare una parziale riforma del contenzioso tributario, ispirandosi al principio del giusto processo. Tra le più importanti novità vi è quella del riconoscimento di un giudice professionale ed a tempo pieno selezionato mediante concorso e dell'ampliamento del sistema probatorio attraverso l'introduzione della prova testimoniale scritta. Inoltre è proseguito attraverso un piano di azione dell'Agenzia del Entrate, quel processo di semplificazione delle procedure e delle attività dell'Amministrazione finanziaria volto a modernizzare il nostro sistema fiscale, ed a favorire il dialogo con il contribuente.

Tale nuovo assetto e la necessità di un aggiornamento delle fonti legislative, giurisprudenziali e dottrinali più rilevanti in materia finanziaria e tributaria, hanno ispirato la redazione della quinta edizione del presente manuale che, pur mantenendo la struttura e la ripartizione delle tematiche trattate secondo la precedente impostazione, coglie ed evidenzia gli interventi più importanti in materia tributaria degli ultimi anni.

Un ringraziamento particolare va ai dott.ri Fabio Russo e Francesco Paolo Schiavone per l'attività di collaborazione e di ricerca svolta.

Alla stesura iniziale del presente manuale nelle precedenti edizioni, hanno collaborato: Fabio Benincasa, Antonio Cepparulo, Lucio Cercone, Anna Rita Ciarcia, Vincenzo D'Agostino, Giovanna Palma, Giovanna Petrillo.

CAPITOLO I

LE FONTI E L'EFFICACIA DELLE NORME TRIBUTARIE

SOMMARIO: 1. Premessa: ripartizione e unicità delle fonti di diritto tributario. – 2. Le norme costituzionali. – 3. Le norme del Trattato (TFUE) in materia fiscale. – 4. Le leggi ordinarie, le leggi regionali e gli atti aventi forza di legge. – *a*) Le norme dello Statuto dei diritti del contribuente. – *b*) Le direttive, le decisioni e i regolamenti comunitari. – 5. I regolamenti governativi e i regolamenti ministeriali. – *a*) I regolamenti e gli statuti degli enti locali. – 6. Le circolari ministeriali e le risoluzioni. – 7. L'efficacia (entrata in vigore e cessazione) delle norme tributarie. – *a*) La dichiarazione di incostituzionalità e la declaratoria di incompatibilità comunitaria. – 8. L'efficacia temporale della norma tributaria e la retroattività. – 9. Efficacia della norma tributaria nello spazio. – *Bibliografia essenziale.*

1. *Premessa: ripartizione e unicità delle fonti di diritto tributario*

La tematica delle fonti del diritto tributario appare ampia e complessa in quanto, riguardando ogni regola che crea e pone in essere diritto, investe atti provenienti da una pluralità di soggetti e presuppone un'adeguata conoscenza dell'efficacia delle singole norme e della loro precisa collocazione gerarchica per stabilire, in caso di contrasto, la prevalenza di quelle di grado superiore. L'ordine gerarchico si fonda, dunque, sulla diversa forza di ciascun atto in modo che gli effetti normativi non possono essere modificati o estinti attraverso un atto gerarchicamente subordinato¹.

Prima di affrontare lo studio delle fonti è necessario ricordare che le norme tributarie possono essere di diverso genere: impositive, agevolative, procedi-

¹ FEDELE, *Appunti delle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2003, 83; MODUGNO, voce *Fonti del diritto (gerarchia delle)*, in *Enc. dir.*, vol. I, Agg., Milano, 1997, 578, secondo il quale il criterio di gerarchia rappresenta uno dei criteri di risoluzione delle antinomie normative o conflitti, insieme, per citarne qualche altro, al criterio cronologico e al criterio spesso detto di specialità. Il termine gerarchia, dunque, indica non solo un particolare principio ordinatore delle fonti, ma contiene l'idea stessa della ordinazione delle fonti. Cfr. in proposito CRISAFULLI, voce *Fonti del diritto (diritto costituzionale)*, in *Enc. dir.*, vol. XVII, Milano, 1965, 925.

mentali, processuali, sanzionatorie² e che, in base alla riserva di legge relativa prevista dall'art. 23 Cost., la collocazione gerarchica consente di disciplinare o intervenire in un determinato settore del sistema fiscale solo attraverso quella precisa tipologia di norma. Con gli atti non aventi forza di legge è impossibile istituire un tributo, mentre è possibile definire aspetti procedurali (accertamento, riscossione). Inoltre spesso, attraverso norme di rinvio, operano nell'ordinamento tributario disposizioni di altri settori giuridici, come quelle del codice civile o del codice di procedura civile, o convenzionali.

Attualmente, l'assetto delle fonti di diritto tributario è caratterizzato da un ampliamento della potestà normativa in materia tributaria non affidata unicamente al legislatore nazionale che la esercita attraverso leggi ordinarie, decreti legge e decreti legislativi, bensì condivisa a livello locale con le Regioni³ (a seguito della riforma del Titolo V della Costituzione ed in particolare dell'art. 117⁴) e, in misura ridotta, con i Comuni e le Province dotati di sola potestà regolamentare e statutaria. Il cammino intrapreso verso la maggiore autonomia tributaria di enti regionali e locali, ne ha esaltato il ruolo centrale anche per l'attività normativa⁵.

L'attività legislativa nazionale, che caratterizza la potestà tributaria, è vincolata non più solo dalle norme costituzionali (poste al vertice della gerarchia delle fonti), ma anche dalle norme del Trattato UE, che limitano e condizionano la sovranità fiscale degli Stati membri e incidono profondamente sul sistema fiscale nazionale, e dagli atti derivati (direttive, regolamenti e decisioni) del Consiglio e della Commissione UE⁶. Questi ultimi, aventi forza di legge e dotati spesso di efficacia diretta, pur non potendo essere utilizzati per istituire norme tributarie, rappresentano uno strumento fondamentale per realizzare un ravvicinamento tra le legislazioni fiscali europee⁷. Il sistema multilivello che si è determinato, rende certamente complesso lo studio delle fonti di diritto tributario e l'indi-

² FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2005, 84.

³ La legge regionale si pone affianco a quella ordinaria e per tale motivo, come si esaminerà, è necessario attraverso la legge delega 4 maggio 2009, n. 42 in materia di federalismo fiscale in attuazione dell'art. 119 Cost. individuare i limiti attualmente non ancora ben definiti delle competenze in materia di fiscalità locale. Diffusamente, per approfondimenti sulla riforma in atto del Titolo V della Costituzione, cfr. *infra*, cap. II.

⁴ L'art. 117 Cost. stabilisce al comma 1: "La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali".

⁵ F. AMATUCCI, *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, II ed., Torino, 2010.

⁶ F. AMATUCCI, *Cessione di sovranità fiscale nazionale e potere del giudice tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2019, 259-286.

⁷ Interventi specifici sono possibili attraverso norme comunitarie derivate come direttive, decisioni e regolamenti equiparabili agli atti aventi forza di legge per attuare norme primarie e realizzare obiettivi come armonizzazione, neutralità di alcune imposte o eliminazione di frodi ed elusione fiscale.

viduazione di una precisa collocazione gerarchica delle diverse tipologie di norme le quali, sovente, avendo stessa efficacia, si affiancano e si sovrappongono tra loro⁸. In una posizione particolare si collocano gli atti convenzionali che hanno portata limitata e settoriale (ad es. le convenzioni contro le doppie imposizioni fiscali), essendo fondamentalmente basati sulla reciprocità.

Certamente gli atti normativi nazionali, locali, comunitari ed in parte quelli internazionali, contribuiscono a costituire un unico ordinamento tributario e non possono essere più considerati separatamente⁹.

Ampia risulta, sicuramente, anche la sfera degli atti non aventi forza di legge che si collocano in una terza fascia, subito dopo le norme costituzionali, del Trattato e gli atti aventi forza di legge.

Gli atti non aventi forza di legge in materia tributaria, sono rappresentati prevalentemente dai regolamenti, che costituiscono atti normativi di un potere diverso da quello legislativo ed in particolare promananti dalla P.A. in riferimento ad aspetti procedurali¹⁰.

I regolamenti operanti in materia tributaria sono emanati dal governo (ministeriali) e dagli enti locali e sono subordinati alla legge¹¹.

In un'ultima fascia rientrano, infine, le circolari¹², note, risoluzioni ministeriali, pareri resi a seguito d'interpello e le raccomandazioni ed i pareri della Commissione UE che, pur non creando diritto e limitandosi spesso a fornire un'interpretazione di altre norme, vincolano l'Amministrazione finanziaria e condizionano i comportamenti dei contribuenti e, a livello UE (essendo atti di *soft law*), le politiche fiscali nazionali. Attraverso le circolari l'Amministrazione impartisce istruzioni all'ufficio, ponendo regole di comportamento e più delle volte sul piano interpretativo di disposizioni di legge. Tali atti dell'A.F. informano il contribuente riguardo la propria posizione e consentono a quest'ultimo di fondarsi su di essi generando un legittimo affidamento di correttezza dei comportamenti assunti conformi ad essi.

Una tutela è sancita dall'art. 10, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente ove si prevede che non sono irrogate sanzioni, né richiesti interessi mo-

⁸Caso particolare è quello delle norme dello Statuto dei diritti del contribuente (v. par. 4a) che, pur essendo leggi ordinarie, sono inderogabili tacitamente a causa della clausola di autorafforzamento.

⁹F. AMATUCCI, *L'incidenza della tradizione costituzionale comune sui principi del diritto europeo rilevanti in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, fasc. 3, 903-932.

¹⁰Cfr. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 112. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, 284, evidenzia come esistono regolamenti riconducibili all'area delle fonti propriamente normative ed atti espressivi di funzione amministrativa (meri atti amministrativi generali).

¹¹Cfr. l'art. 4, comma 1, disp. prel. c.c., secondo cui i regolamenti non possono contenere norme contrarie alle disposizioni di legge.

¹²Sull'efficacia delle circolari cfr. FALSITTA, *Orientamenti e disorientamenti in tema di efficacia delle circolari interpretative*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 316.

ratori al contribuente, qualora egli si sia conformato ad indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificati dalla stessa amministrazione.

2. *Le norme costituzionali*

I principi fondamentali in materia tributaria sono prevalentemente contenuti in norme costituzionali che rappresentano le fonti primarie, fondanti l'intero sistema fiscale nazionale, che insieme alle norme comunitarie del Trattato, limitano l'attività del legislatore nazionale, ponendo una serie di divieti in sede di istituzione e regolamentazione dei tributi.

Le norme costituzionali operanti in materia tributaria sono essenzialmente riconducibili ai principi fondamentali sanciti dagli artt. 3, 23, 53, 75, 81 e 119. Nel tempo, il progressivo ampliamento delle basi costituzionali dell'ordinamento tributario e l'esigenza di ulteriori principi di riferimento a garanzia degli interessi dei contribuenti, derivanti da una relativizzazione e ridimensionamento del principio di capacità contributiva, da una maggiore flessibilità della riserva di legge e dal doppio vincolo legislativo (nazionale e comunitario) dettato dall'art. 117 Cost., hanno reso necessario un maggiore coinvolgimento di diverse garanzie poste anche a livello europeo, come il diritto di difesa (art. 24 Cost.), la libera iniziativa economica (art. 41 Cost.), la tutela dell'affidamento e della buona fede (art. 97 Cost.) operante sia nei confronti della Amministrazione finanziaria, che del legislatore, o il giusto processo e la parità delle parti (art. 111 Cost.), intese quali regole generali fondamentali della disciplina del contenzioso tributario¹³.

Sulla base di alcune di tali norme costituzionali, è stato emanato in forma di legge ordinaria lo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000) che, all'art. 1, si autoqualifica legge di attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. ma che, pur vincolando l'attività interpretativa e pur prevedendo la clausola di auto rafforzamento che non consente di derogare le disposizioni in esso contenute se non espressamente, non può collocarsi a livello superiore, come norma di rango costituzionale, rispetto alle altre leggi ordinarie¹⁴.

¹³ Cfr. Cass., sentt. 12 febbraio 2002, n. 17576; 6 ottobre 2006, n. 21513; 16 gennaio 2009, n. 936; 13 maggio 2009, n. 10982. Corte cost., sentt. nn. 211/1997, 229/1999 e 525/2000; si veda anche sent. n. 26/2003, ord. n. 227/2016 e n. 189/2017. Con riguardo all'efficacia delle disposizioni e principi CEDU, con sent. 8 luglio 2015, n. 184, la Corte cost. chiarisce il proprio compito che è quello di ricondurre la norma impugnata alla legalità convenzionale, dichiarandone l'illegittimità costituzionale per la parte in cui essa si è allontanata dall'osservanza della normativa interposta, e quindi anche dell'art. 117, primo comma, Cost. L'interpretazione *non deve eccedere quanto necessario sul piano della legittimità costituzionale e nell'ambito di quella effettuata ai sensi dell'art. 117 Cost.*

¹⁴ La giurisprudenza della Corte di Cassazione (sentt. 30 gennaio 2007, n. 1949; 10 dicembre 2002, n. 17576) ha affermato che *le norme dello Statuto non innovative, ai sensi dell'art. 1 della*

3. Le norme del Trattato (TFUE) in materia fiscale

L'applicazione di norme primarie come quelle del Trattato sul funzionamento dell'UE (dal 1° dicembre 2009 è entrato in vigore il Trattato di Lisbona che ha istituito il Trattato sul funzionamento dell'UE (TFUE)) in materia tributaria, ove maggiori sono le implicazioni di tipo economico e finanziario¹⁵, pone innanzitutto problemi di limitazione della sovranità fiscale nazionale e di rispetto del principio del dominio riservato di competenza nazionale¹⁶. Il Trattato UE fissa, come è noto, principi cui si ispira l'ordinamento comunitario e che riguardano lo sviluppo coerente ed equilibrato delle attività economiche nel territorio dei Paesi membri.

Tali principi, attraverso gli artt. 10, 11 e 117 Cost., vincolano il legislatore nazionale, il giudice e l'A.F. allo stesso modo delle norme costituzionali. Il mantenimento della sovranità nazionale da parte degli Stati membri è inversamente proporzionale alla realizzazione delle libertà economiche in ambito UE e della neutralità fiscale; le limitazioni di tale sovranità sono consentite solo se finalizzate al perseguimento di obiettivi quali l'eliminazione di conflitti, delle distorsioni alla concorrenza e delle restrizioni al libero mercato. Recentemente, le limitazioni alla sovranità fiscale nazionale sono state considerate necessarie al perseguimento di finalità antielusive e antievasione.

L'evoluzione interpretativa della giurisprudenza comunitaria delle norme primarie del Trattato ed in particolare di quelle antirestrittive, non discriminatorie e sugli aiuti di Stato¹⁷, ha determinato tuttavia il condizionamento dell'intera

stessa legge n. 212 dei principi generali, anche di rango costituzionale, già immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario, vincolano l'interprete in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice alla Costituzione limitando l'attività legislativa e amministrativa. V. par. 4a. Cfr. ordinanza Cass. 18 giugno 2019, n. 16273 che considera le disposizioni dello Statuto dei meri criteri guida per il giudice in sede applicativa.

¹⁵L'ordinamento tributario viene influenzato in modo sempre più marcato dalla visione che l'ordinamento europeo, in particolare in ordine ai profili della concorrenza e del libero mercato, ha del fenomeno tributario. Diffusamente, sulla trasmissione di valori giuridici propri dell'assetto comunitario, nell'ambito degli ordinamenti nazionali, cfr. M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 4, 399.

¹⁶L'esercizio della potestà tributaria degli organi internazionali e le limitazioni che essa determina nei confronti degli Stati, trovano la propria giustificazione nella natura stessa dello strumento tributario tipicamente espressivo della sovranità nazionale ed essenziale per caratterizzare la conformazione politica ed economica dei singoli Paesi membri e dal suo carattere di elemento indispensabile per la costituzione di un organo istituzionale, economico e politico che si colloca al di fuori degli Stati membri. Cfr. F. AMATUCCI, *La sovranità fiscale nazionale tra erosione e consolidamento*, Torino, 2022.

¹⁷Gli artt. 107 e 108 TFUE (ex artt. 87 e 88), volti ad assicurare l'eliminazione di ogni forma di distorsione alla concorrenza a livello intracomunitario, costituiscono infatti uno dei maggiori vincoli alla potestà tributaria nazionale e locale e riducono notevolmente la discrezionalità dell'A.F. e del giudice tributario.

sfera dell'ordinamento tributario nazionale (incluso quella delle imposte dirette che non è di competenza esclusiva, né concorrente dell'UE) e non solo di quella dei tributi armonizzati come l'Iva. Al vaglio della compatibilità comunitaria rientrano, sempre più spesso, situazioni quasi di diritto interno¹⁸ ove il collegamento con l'altro Stato membro è sovente impercettibile. In tali casi è stato ritenuto che la normativa UE si applica nel nostro ordinamento tributario e prevalga nella sua interezza, indipendentemente dalle domande proposte in giudizio¹⁹. Tuttavia non sono mancati tentativi giurisprudenziali volti ad arginare tale espansione, rifiutando l'autonomia dell'ordinamento europeo e non ammettendo la possibilità della norma del Trattato o dei principi europei di rappresentare, nell'ordinamento nazionale, un parametro unitario e autonomo, come sembra desumersi dalla nuova formulazione dell'art. 117 Cost.²⁰.

I rapporti tra ordinamento UE e nazionale sono oggetto di esame da parte della nostra giurisprudenza costituzionale, che ha assunto nel tempo posizioni diverse, fino al raggiungimento ed al consolidamento della tesi del primato della norma del TFUE rispetto a quella nazionale ed al riconoscimento dell'effetto della disapplicazione della norma nazionale soccombente²¹, facendo salvi i principi inderogabili della Costituzione.

¹⁸ Dovrebbe ritenersi che il limite insuperabile che incontra il diritto dell'UE, in mancanza di una base giuridica comune nei Paesi membri UE, è rappresentato dalle situazioni puramente interne e da quelle interne che regolano allo stesso modo sia fattispecie interne che intracomunitarie (Corte giust. CE, sent. 24 novembre 1993, C-267/91, *Keck*, vendita merci sottocosto).

¹⁹ F. AMATUCCI, *Il rafforzamento dei principi comuni europei e l'unicità del sistema fiscale nazionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 1/2013, 3. Vedi Cass., sentt. 17 ottobre 2008, n. 25374 e 21 gennaio 2009, n. 1465. Nella sent. n. 8817/2012 depositata il 1° giugno 2012, la Cassazione, dovendo pronunciarsi su una controversia concernente il recupero di aiuti di Stato in materia fiscale dichiarati dalla Commissione con decisione incompatibili con il diritto dell'Unione in presenza di condono, ha sostenuto che *“la stessa teoria dei controllimiti, che pure trovava ragionevoli giustificazioni negli anni '70-'80 del secolo scorso, quando il processo di integrazione era nelle fasi iniziali, sembra oggi in aperta contraddizione con il concetto stesso di integrazione quale risulta attualmente anche in ragione dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia –che ha fornito prove sufficienti di tutela dei diritti fondamentali– e del richiamo alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, avente valore vincolante anche nei confronti delle istituzioni europee, al punto che il conflitto tra diritto comunitario e diritto statale non sembra oggi più concepibile in uno spazio giuridico europeo veramente integrato”*.

²⁰ Cass., sent. n. 17564/2002. La Cassazione a Sezioni Unite con sent. 9 dicembre 2015, n. 24823, ha distinto irragionevolmente i tributi armonizzati dai non armonizzati, ritenendo il contraddittorio obbligatorio solo con riferimento ai primi e considerando quest'ultimo non ancorato agli artt. 24 e 97 Cost.

²¹ Con sentenza Corte giust. del 1978, causa 106/7, *Simmenthal* e Corte cost. n. 179/1984 si è reso, in virtù del primato della norma UE, inapplicabile di diritto qualsiasi disposizione contraria della legislazione nazionale preesistente, ma anche quello di impedire la valida formazione di nuovi atti legislativi nazionali nella misura in cui siano incompatibili con le norme comunitarie. Nella sent. 28 giugno 2001, C-118/00 la Corte di giustizia ha riaffermato il primato della norma comunitaria che impone a tutte le istanze dello Stato membro di dare pieno effetto alla norma comunitaria.

Il primato della norma TFUE su quella interna tributaria è espressione di una supremazia gerarchica riconosciuta dagli Stati che hanno stipulato il Trattato dell'UE²². Recentemente è stata evidenziata una certa tendenza nella giurisprudenza della Corte di giustizia²³ a superare limiti di diritto interno ed a relativizzare, ad esempio, il valore del giudicato nazionale, pretendendo di non tenerne conto al fine di rispettare il primato delle disposizioni del diritto dell'Unione ed evitare un conflitto con le medesime²⁴.

La Suprema Corte²⁵ ha, inoltre, statuito che *“l'integrazione tra l'ordinamento nazionale e quello comunitario, derivante dall'adesione dell'Italia all'Unione Europea determina – per vero – in forza del congiunto operare dell'art. 11 Cost. e della legge che ha dato esecuzione al Trattato CE (Roma, 23 maggio 1957), la recessività del diritto nazionale, laddove sia in contrasto con quello comunitario cogente”*.

4. Le leggi ordinarie, le leggi regionali e gli atti aventi forza di legge

La previsione, attraverso lo strumento della legge, della nascita dell'obbligazione tributaria come prestazione patrimoniale imposta e, dunque, l'esercizio della potestà tributaria, è posta a garanzia dei contribuenti dall'art. 23 della nostra Costituzione (*“nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alle legge”*), precetto fondamentale che sarà successivamente

ria, disapplicando, se del caso, disposizioni processuali nazionali che attribuiscono forza vincolante ad una decisione giurisdizionale. Allo stesso modo la nostra Cassazione ha riconosciuto l'inapplicabilità e la disapplicazione della norma interna in caso di conflitto (Cass., sent. n. 249/1995) con contemporanea vigenza delle due norme. Nella sentenza la stessa Corte giust. 7 gennaio 2004, C-201/02, ha inoltre precisato, che, in forza del principio di leale collaborazione previsto dall'art. 10 CE, gli Stati membri hanno l'obbligo di eliminare le conseguenze illecite di una violazione del diritto comunitario. La Corte cost. nell'ord. n. 24/2017 di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ha evidenziato chiaramente il rispetto dei controlimiti costituzionali, se pure con riguardo alla sola materia penale tributaria al fine di arginare l'espansione incontrollata del diritto UE.

²² L'art. 2, comma 1, lett. b) della legge 7 aprile 2001, n. 8 nella prima parte, prevede l'adeguamento delle norme fiscali ai principi dell'ordinamento comunitario. Tra questi assumono prevalenza le libertà fondamentali di circolazione.

²³ Corte giust. CE, sentt. 1° giugno 1999, C-126/97, *Eco Swiss* (Racc., I-3055); 28 giugno 2001, C-118/00, *Larys* (Racc., I-5063); 7 gennaio 2004, C-201/02, *Wells* (Racc., I-723), nonché 13 gennaio 2004, C-453/00, *Kbne & Heitz* (Racc., I-83); 18 luglio 2007, C-119/05, *Lucchini*. Con sent. 4 marzo 2020, C-587/18, *CSTB Azienda della Mobilità*, la CGUE ha stabilito in proposito che *“l'applicazione del principio dell'autorità di cosa giudicata non può impedire alla Commissione di constatare l'esistenza di un aiuto di Stato illegittimo, quand'anche una siffatta qualificazione sia stata disattesa in precedenza da un giudice nazionale di ultima istanza”*.

²⁴ Cfr. *infra*, cap. X.

²⁵ Cfr. Cass., Sez. trib., 17 aprile 2013, n. 9269, in *Banca Dati DeJure* Giuffrè.

esaminato, che comprende non solo le prestazioni imposte aventi carattere tributario, ma anche quelle patrimoniali non aventi tale natura.

Sono molte le ragioni che giustificano il ricorso alla legge ordinaria per la definizione della base legislativa dei tributi e l'individuazione di istituti di diritto tributario.

Innanzitutto, la posizione preminente di tale fonte e la sua subordinazione alle sole norme costituzionali, evita la soccombenza in caso di contrasto con le fonti inferiori²⁶. Inoltre, la legge assicura l'attuazione di principi fondamentali come la rappresentatività, il consenso al tributo e la democraticità²⁷. La natura relativa della riserva di legge, garantendo la regolamentazione, non dell'intera disciplina tributaria, ma dei suoi elementi essenziali, consente la devoluzione degli aspetti procedurali alle fonti subordinate come il regolamento²⁸. L'esistenza di fonti (come esaminato al par. 1) aventi la stessa forza della legge, favorisce il coinvolgimento nelle scelte di politica fiscale in diversa misura di diversi attori quali il Governo e gli enti territoriali (Regioni) dotati di atti normativi (fonti sub primarie) e di Organismi sovranazionali (Consiglio, Commissione UE) attraverso direttive, decisioni e regolamenti. I primi due soltanto (Governo e Regioni) hanno un potere istitutivo di tributi che trova un unico limite nel rispetto della delega nel caso dei decreti legislativi e del potere di coordinamento nel caso di legge regionale. La *legge regionale*, oltre a poter istituire, ai sensi dell'art. 119, comma 2, Cost., tributi propri su presupposti non soggetti a tassazione da parte dello Stato, dovrebbe rappresentare, infatti, la base legislativa principale per i Comuni e per le Province appartenenti allo stesso ente territoriale²⁹. L'orientamento giurisprudenziale maggioritario della

²⁶ FALSITTA, *Manuale*, cit., 44.

²⁷ GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione*, Milano, 1998, 4; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999; FEDELE, *Riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, I, Padova, 1994, 159.

²⁸ FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 94. La Corte costituzionale, mentre afferma la portata garantista della riserva di legge, allo stesso tempo tende ad allentarne progressivamente la portata ammettendo la legittimità di prestazioni in cui l'intervento dell'Amministrazione è decisivo.

²⁹ Sulla riserva di legge regionale in generale cfr. ITALIA-MAGGIORA ROMANO, *L'ordinamento comunale, strutture competenze e attività*, Milano, 2005, 93; FENUCCI, *I regolamenti di autonomia locale*, Milano, 2005, 151; GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Rass. trib.*, 2/2002, 590. È stato ritenuto da quest'ultimo che la riserva regionale non dovrebbe essere di stretto dettaglio e non dovrebbe estendersi fino alla determinazione analitica degli elementi strutturali dei tributi locali. Con riguardo alla misura dell'autonomia tributaria dell'ente locale, è difficile stabilire se ci sia spazio per seguire criteri più uniformi fissati dallo Stato in sede di coordinamento. L'intervento dello Stato dovrebbe comunque essere necessario per evitare regole troppo diverse nelle differenti regioni. Cfr. F. AMATUCCI, *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2010. Cfr. art. 7, legge n. 42/2009 ove è prevista, sia la possibilità delle regioni di istituire autonomamente con propria legge, nel rispetto del limite del divieto di doppia imposizione sullo stesso presupposto, veri e propri tributi (tributi propri), che il potere di intervenire su quelli propri derivati istituiti da legge dello Stato secondo i criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria. Il rispet-

Corte costituzionale³⁰, tuttavia, limita l'autonomia tributaria regionale e locale, ritenendo che i tributi locali, non istituiti da leggi regionali, non sono oggetto di legislazione concorrente, ma esclusiva dello Stato³¹.

L'esame della sfera applicativa degli atti aventi forza di legge (*decreti legislativi* e *decreti legge*) tra le fonti di diritto tributario è fondamentale in quanto vi è un uso abnorme da parte del legislatore dello strumento della delega (il riconoscimento di quest'ultimo principio è previsto dall'art. 76 Cost.). Ciò, anche se in parte giustificato dal tecnicismo della materia e dalla celerità che spesso richiedono gli interventi, conduce inevitabilmente ad un fenomeno di degenerazione della produzione legislativa di questa tipologia di fonte giuridica.

Il decreto legislativo³², nell'ambito della suddivisione delle fonti del diritto, si pone come atto avente forza di legge; pertanto, suo tramite, si possono istituire tributi, nonché modificare o abrogare altre norme di legge. Tuttavia, assume valore fondamentale il limite della riserva di legge e della sufficienza della legge delega, che deve rappresentare la base per un ragionevole sviluppo da parte del governo.

Particolarmente delicato è l'utilizzo dei decreti legge consentiti ai sensi dell'art. 77 Cost. in casi straordinari di eccezionale urgenza e necessità, di cui vi è spesso un abuso in materia tributaria. La provvisorietà e la precarietà che caratterizzano la normazione d'urgenza e la decadenza con cessazione di efficacia retroattiva per mancata conversione dei decreti legge entro sessanta giorni sancita dall'art. 77, comma 2, Cost.³³, determinano una situazione di profonda incertezza nei confronti del contribuente.

Per tale motivo ha assunto particolare rilevanza l'intervento operato dal legislatore, attraverso l'art. 4 dello Statuto dei diritti del contribuente, con il quale si è sancita l'inutilizzabilità del decreto legge per l'istituzione di nuovi tributi e per estendere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti³⁴.

to della riserva di legge anche regionale da parte delle norme regolamentari che stabiliscono esenzioni o agevolazioni fiscali degli enti locali, assicura infatti, l'unitarietà e l'omogeneità dei diversi livelli territoriali in cui è ripartito l'ordinamento tributario nazionale.

³⁰ Cfr. Corte cost., sentt. 26 settembre 2003, nn. 296 e 297; 15 ottobre 2003, n. 311; 27 luglio 2005, n. 335; 7 aprile 2006, n. 148; 14 luglio 2009, n. 216.

³¹ Per una disamina della proposta di riforma del Titolo V della Costituzione, cfr. *infra*, cap. II.

³² PALLADIN, voce *Decreto legislativo*, in *Noviss. Dig. it.*, vol. V, Torino, 1960.

³³ CIAURRO, voce *Decreto legge*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. X, Roma, 1988, osserva "La Corte costituzionale, nella sentenza n. 185/1981, in *Giur. cost.*, 1981, 1827, ha affermato che il decreto legge non convertito deve considerarsi mai esistito quale fonte legislativa".

³⁴ Cfr. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, 76, il quale considera la norma dello Statuto insoddisfacente in quanto, anziché enunciare divieti peraltro limitati, avrebbe dovuto limitare l'uso del decreto legge soltanto relativamente alla misura delle aliquote. La mancanza di precisi limiti all'utilizzo del decreto legge che riguardino la previsione di elementi innovativi del tributo, si riflette sulla portata retroattiva della legge di convalida.

a) *Le norme dello Statuto dei diritti del contribuente*

La legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) ha introdotto una serie di principi espressione di norme costituzionali, molti dei quali già esistenti e frutto di elaborazione giurisprudenziale, finalizzati alla tutela dei cittadini nei confronti dell'erario e volti ad assicurare all'ordinamento tributario maggiore stabilità, chiarezza e conoscenza.

Lo Statuto prevede, inoltre, nuovi e specifici obblighi per il legislatore e per l'A.F., che contribuiscono ad una maggiore civiltà giuridica del nostro sistema fiscale e del rapporto fisco-contribuente. Oltre alle norme concernenti l'attività legislativa (artt. da 1 a 4), che fissano alcune regole fondamentali per certi versi anche innovative, esistono una serie di altre norme (artt. da 5 a 12) che regolamentano il procedimento impositivo e l'attività dell'amministrazione finanziaria.

Uno dei maggiori problemi ai fini della operatività e del reale soddisfacimento delle garanzie previste dallo Statuto, è quello dell'efficacia delle norme contenute nella legge n. 212/2000 che restano, in quanto leggi ordinarie, derogabili anche se solo espressamente da norme di pari rango.

La clausola di auto-rafforzamento, prevista dall'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente, che sancisce la deroga espressa delle norme dello Statuto e l'impossibilità di derogarle attraverso leggi speciali³⁵, non è tuttavia sufficiente ad elevarle a fonti di rango superiore.

Fondamentale è risultato il contributo della giurisprudenza della Cassazione. Mentre la Corte costituzionale ha escluso il rango costituzionale delle norme dello Statuto, la Corte Suprema di Cassazione³⁶ ha considerato tali norme aventi comunque portata vincolante per l'interprete, rappresentando "*un utile parametro di riferimento ai fini interpretativi ed ha riconosciuto una superiorità assiologica dei principi espressi dallo Statuto*"³⁷. Ciò rappresenta sicuramente un tentativo

³⁵ Si discute sull'ammissibilità di tale clausola che pone un doppio vincolo per il legislatore futuro: quello di deroga e di modifica espressa e quello dell'impossibilità di ricorrere a leggi speciali per realizzare tali modifiche. La legittimità di tale disposizione dipenderebbe secondo una parte della dottrina (NICOLAI, *Delegificazione e principio di competenza*, Padova, 2001), dalla natura e dal contenuto delle norme che esse sono destinate a rafforzare. Vedi inoltre RUSSO, *Manuale*, cit., 64, secondo il quale, se è vero che la disciplina dello Statuto segna il punto di equilibrio tra interesse fiscale e interesse del contribuente, entrambi muniti di garanzia costituzionale, si può affermare che l'abrogazione tacita o implicita di tale normativa si ponga in contrasto con i principi di ragionevolezza e di affidamento del singolo consacrati dall'art. 3 Cost. In riferimento alle leggi o atti aventi forza di legge in contrasto con lo Statuto e sull'efficacia di disposizioni in qualche modo rafforzate delle previsioni in esso contenute, le interpretazioni sono contrastanti. La dottrina tributarista propende in generale per la vincolatività dello Statuto. TINELLI, *I principi generali*, in *Relazione sullo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il fisco*, 2001, 12947.

³⁶ Cfr. Corte cost. n. 173/2008 e Cass., sentt. nn. 17576/2002 e 7080/2004, 27173/2011.

³⁷ Cass., sent. 14 aprile 2004, n. 7080 dove è stato affermato che "*I principi posti dalla legge n. 212/2000 – proprio in quanto esplicitazioni generali, nella materia tributaria, delle richiamate norme costituzionali – debbono ritenersi 'immanenti' nell'ordinamento stesso già prima dell'entrata in vigo-*

di rafforzare le norme dello Statuto, attribuendo loro un rango superiore rispetto alla legge ordinaria.

Come ha chiarito recentemente la Corte di Cassazione³⁸, lo Statuto dei diritti del contribuente funge da criterio guida nell'interpretazione delle norme tributarie, ma non ha rango superiore alla legge ordinaria, né autorizza la disapplicazione della norma tributaria in contrasto con esso.

Di notevole importanza, poi, ai fini dell'efficacia temporale, è la differenza operata dalla Cassazione, nella sent. n. 17576/2002 tra norme ricognitive o statutarie (affidamento, chiarezza e motivazione atti) già operanti prima dello Statuto e quelle innovative (interpello, garante, garanzie in sede di verifica *ex art.* 12 legge n. 212/2000).

b) *Le direttive, le decisioni e i regolamenti comunitari*

La portata generale e vincolante del **regolamento** UE lo colloca ai livelli più alti della gerarchia delle fonti del diritto tributario, perché in grado di rivolgersi a soggetti non determinati e limitati ed in quanto atto *self executing*, che non richiede alcuna attività di recepimento da parte degli Stati membri se non la pedissequa applicazione. Tuttavia, non essendo, come esaminato, interamente trasferita la competenza in materia fiscale all'UE, il regolamento in materia tributaria limita eccessivamente la sovranità fiscale nazionale e, pertanto, viene utilizzato in casi particolari come quelli di repressione e di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali in materia di Iva³⁹.

Gli artt. 113 e 115 del Trattato sul Funzionamento dell'UE prevedono rispettivamente l'armonizzazione in materia di imposte indirette da parte dei Paesi membri e il potere di emanare disposizioni volte al ravvicinamento delle legislazioni nazionali che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione e sul funzionamento del Mercato interno. Gli ostacoli al mercato riguardano anche la materia fiscale e non vi è obbligo di intervenire per armonizzare le imposte dirette, ma ciò è previsto per eliminare le distorsioni e discriminazioni più importanti.

Lo strumento maggiormente idoneo per raggiungere gli obiettivi di armoniz-

re dello Statuto e, quindi, vincolanti l'interprete in forza del fondamentale canone ermeneutico della 'interpretazione adeguatrice' alla Costituzione cioè, del dovere dell'interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata in modo conforme alla Costituzione". Cfr. Cass., sent. n. 19861/2016 sull'art. 6, comma 5, legge n. 212/2000.

³⁸ Cfr in tal senso sentenza Cass. n. 696/2015 e sent. 32791/2018 ove è precisato che le norme dello Statuto non hanno rango superiore rispetto alle leggi ordinarie.

³⁹ Il regolamento n. 1798/2003 del 7 ottobre 2003 emanato al fine di rafforzare la cooperazione amministrativa in materia di Iva e modificato dal regolamento n. 143/2008 del 12 febbraio 2008 fornisce un quadro giuridico più semplice ed efficace per combattere le frodi e adattare la cooperazione amministrativa alle sfide del mercato interno.

zazione o “integrazione fiscale negativa” degli ordinamenti nazionali, vincolando i Paesi membri al raggiungimento del risultato e rispettando allo stesso tempo la loro competenza in entrambi i casi, è, comunque, la **direttiva** che, pur non avendo portata generale, non è meno vincolante del regolamento⁴⁰ e si colloca tra le fonti primarie del diritto tributario, essendo equiparata agli atti aventi forza di legge.

La possibilità di configurare l'efficacia diretta di direttive⁴¹, in grado di vincolare il legislatore nazionale tributario in caso di inottemperanza, di non corretto recepimento o ancora di interpretazione dubbia da parte di norme nazionali disciplinanti l'oggetto di tali fonti comunitarie⁴² e che le rende prevalenti in caso di conflitto⁴³, va limitata tuttavia ai soli casi in cui esse presentino la caratteristica di norme incondizionate e sufficientemente precise o dettagliate. Si avverte, inoltre, l'esistenza di una sorta di presunzione di adattamento quando, scaduto il termine per esso previsto, l'ordinamento interno appaia comunque in grado di garantire la diretta applicabilità della direttiva.

L'effetto diretto delle direttive consente di ovviare alle negligenze ed ai ritardi degli Stati membri nell'adempimento puntuale e corretto degli obblighi in materia fiscale da esse imposti e permette ai singoli di invocarle nei confronti dello Stato inadempiente, per impedire che quest'ultimo ne possa trarre giovamento (effetto verticale) a svantaggio dei contribuenti⁴⁴.

⁴⁰ G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2007, 144.

⁴¹ Con la sent. 17 dicembre 1970, causa 33/70, *Sace*, in *Racc.*, 1213, la Corte di giustizia ha elaborato la tesi dell'efficacia diretta delle direttive nei confronti dei singoli. Il caso riguardava il contrasto della tassa per i servizi amministrativi sull'importazione di prodotti dall'estero, istituita nel 1959 dal nostro ordinamento, con una direttiva del 22 dicembre 1967, n. 68/31 che prevedeva la progressiva soppressione di tale tributo. L'obbligo di abolire gli oneri nazionali è direttamente efficace nei rapporti tra Stato e cittadini ed attribuisce loro dei diritti che i giudici devono tutelare.

⁴² Ciò avviene allorché la direttiva costituisce un completamento di una norma del Trattato già produttiva di effetti immediati. Nella sentenza *Sace* della Corte di giustizia cit. si è rilevato che ciò avviene quando la direttiva chiarisce la portata dell'obbligo previsto dal Trattato o sceglie una tra le più interpretazioni possibili che può considerarsi come vincolante.

⁴³ In caso di direttiva fiscale non correttamente trasposta la nostra Corte costituzionale (sent. 18 aprile 1991, n. 168) ha stabilito che se la direttiva è dettagliata può essere invocata contro lo Stato che l'ha recepita inadeguatamente e prevale sulla norma di attuazione se difforme ad essa (vedi il caso rimborsi della Tassa sulle concessioni governative per l'iscrizione nel registro imprese c.d. tassa sulle società e dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese per contrasto della normativa interna italiana con la direttiva sulla raccolta dei capitali 69/335 del 1969). Anche la Corte di Cass. a SS.UU., con sent. 12 aprile 1996, n. 3458, in *Dir. e prat. trib.*, 1997, II, 829, ha ritenuto che la direttiva del 17 luglio 1969 sulla raccolta di capitali e l'interpretazione che ha dato la Corte di giustizia, hanno carattere vincolante per il giudice nazionale e comportano non l'abrogazione, ma la mera disapplicazione diretta della norma interna incompatibile.

⁴⁴ Cfr. G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., 150. L'applicabilità diretta esprime la propria funzionalità massima sul piano processuale nel senso che un cittadino può vedere riconosciuto un proprio diritto attraverso l'eliminazione di un comportamento incompatibile con il diritto CE

Di recente è stata riconosciuta dalla giurisprudenza di Cassazione la portata vincolante anche delle **decisioni** della Commissione UE in materia di aiuti di stato nel settore tributario, discendente dall'art. 108 del Trattato sul funzionamento dell'UE e la loro efficacia diretta⁴⁵. Tali atti comunitari se definitivi, incondizionati, chiari e precisi, sono idonei a sopprimere o modificare la norma interna che prevede l'aiuto e, *sempre con specifico riguardo alla materia degli aiuti di Stato*, a vincolare il giudice nazionale nell'ambito dei giudizi portati alla sua cognizione. Particolarmente forte è, dunque, il vincolo delle decisioni della Commissione UE nei confronti dell'interprete rispetto ad atti come le direttive aventi efficacia diretta in quanto, mentre è sempre contestabile il non corretto recepimento di queste ultime da parte del legislatore nazionale, non è possibile sindacare le decisioni della Commissione, se divenute definitive, una volta decorsi i termini di impugnazione previsti dall'art. 263 TFUE (ex art. 230), neanche attraverso rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE. Secondo la giurisprudenza comunitaria, la portata obbligatoria delle decisioni sarebbe negata se i giudici nazionali non potessero prendere in considerazione tali atti della Commissione come norme di diritto UE⁴⁶.

5. I regolamenti governativi e i regolamenti ministeriali

Tra gli atti non aventi forza di legge che gerarchicamente rappresentano fonti secondarie, in quanto si collocano immediatamente al di sotto della legge ordinaria, di quella regionale e degli atti aventi forza di legge, assumono particolare rilevanza in materia tributaria, i regolamenti statali, in quanto vi è spesso l'esigenza di demandare a fini integrativi l'attività di regolamentazione procedurale, o l'attuazione sul piano tecnico della disciplina legislativa, ad atti amministrativi emanati dal Ministero dell'Economia e delle finanze. I regolamenti, che

configurato da una norma posta in essere dallo Stato di appartenenza. Perché ciò avvenga è necessario che la norma CE possa essere applicata dai giudici nazionali.

⁴⁵ La Cassazione italiana, con sent. 10 dicembre 2002, n. 17564 e, successivamente, con sentt. nn. 8319/2004, 8210/2004 e 4769/2005, superando gli orientamenti precedenti (sent. 22 agosto 2002, n. 12395), ha riconosciuto l'efficacia diretta delle decisioni della Commissione negative in materia di aiuti di Stato (relativamente a casi di agevolazione fiscale regionale) se contengono un obbligo chiaro e preciso.

⁴⁶ Vedi la giurisprudenza della Corte giust. UE, ove è stato precisato che lo Stato membro non può rimettere in discussione la validità di una decisione della quale è destinatario (art. 88, comma 2) dopo la scadenza del termine di impugnazione previsto dall'art. 230, comma 3 (Corte giust. UE, sent. 9 marzo 1994, C-188/92, *TWD*). Nella sent. 22 febbraio 2006, C-346/03, *Atzeni*, si evidenzia inoltre l'impossibilità di eccepire l'illegittimità della decisione della Commissione innanzi ai giudici nazionali nell'ambito di un ricorso avverso un provvedimento dell'autorità nazionale in esecuzione della decisione. Cfr in tal senso anche sent. Corte giust., *CSTB Azienda della Mobilità* del 4.3.2020 C-587/18.

si distinguono in governativi e ministeriali, trovano nel primo caso la loro base costituzionale nell'art. 87 Cost. e sono emanati dal Presidente della Repubblica previa deliberazione del consiglio dei ministri e, nel secondo, si fondano sulla legge n. 408/1998, art. 17⁴⁷. In materia tributaria vi è sempre una previsione legislativa del potere regolamentare che determina le modalità di esecuzione.

Tuttavia, spesso, alcune norme secondarie come i regolamenti autorizzati e i decreti ministeriali, che dovrebbero limitarsi ad attuare la disciplina prevista dalla legge, non consentono di stabilire dove finisce la mera attuazione e dove, invece, inizia l'integrazione della disciplina. La dottrina tributarista⁴⁸, pur non escludendo in ogni caso l'esistenza di provvedimenti amministrativi che integrano la disciplina legale con regolamento o atto amministrativo individuale, ritiene inderogabile il rispetto di limiti fissati dalla legge.

a) *I regolamenti e gli statuti degli enti locali*

L'autonomia normativa tributaria degli enti locali si pone su di un piano diverso rispetto a quella delle Regioni⁴⁹, basandosi su disposizioni (regolamenti e statuti) che rappresentano fonti secondarie e che non possono rientrare, a differenza delle leggi regionali, nella sfera della riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost. La competenza degli enti locali deve essere individuata e delimitata da fonti di rango primario come la legge regionale⁵⁰ e quella statale⁵¹.

⁴⁷ La delega legislativa può conferire all'organo delegato (Ministero) il potere di emettere i regolamenti.

⁴⁸ Cfr. FEDELE, *Commento all'art. 23*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. BRANCA, Bologna-Roma, 1978, 121; FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 81.

⁴⁹ FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 21, ritiene che l'equiordinazione sancita dall'art. 114 Cost. non è da considerare piena e non è equiparazione tra gli enti indicati che dispongono di poteri notevolmente diversi tra loro. I Comuni e le Province infatti non hanno potestà legislativa e anche nel nuovo assetto costituzionale, allo Stato è riservata una posizione peculiare derivante dall'evocazione di un'istanza unitaria.

⁵⁰ Per quanto riguarda la rilevanza della riserva di legge regionale con riferimento alle norme regolamentari cfr. FREGNI, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, 700, la quale osserva, che la permanenza della riserva di legge costituzionale – in presenza di una riserva di legge di tipo regionale introdotta dall'art. 117, comma 4 – impedisce di ritenere che gli enti non dotati di potestà legislativa come i Comuni, dispongano delle medesime prerogative di cui sono dotate le Regioni e quindi è necessaria una legge che ponga le basi della prestazione imposta.

⁵¹ L'art. 119 tuttavia mette impropriamente sullo stesso piano Stato, Regioni ed enti locali poiché questi ultimi sono privi di potestà legislativa. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in *Rass. trib.*, 2007, 885, osserva che in base all'art. 119 Cost., gli enti locali sono titolari di una vera e propria potestà tributaria autonoma da quella dello Stato e delle Regioni. La Corte costituzionale nella sent. n. 111/1997, ha chiarito che la riserva di legge non è trasferibile a livello locale sugli atti di competenza dell'ente impositore e non è ipotizzabile

Più in particolare il potere di emanare regolamenti in materia tributaria dei Comuni e delle Province, nel rispetto degli artt. 23 e 119 Cost., non consiste nell'imporre e disciplinare autonomamente il tributo⁵², ma nello stabilirne ed individuarne gli aspetti procedurali⁵³ (accertamento e riscossione) ed in un limitato potere agevolativo, nell'ambito di quanto previsto dalla legge.

L'art. 52 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446⁵⁴ e più di recente l'art. 12 della legge n. 42/2009, definiscono i limiti dell'autonomia tributaria, o meglio impositiva, degli enti locali e della afferente potestà regolamentare. Tali fonti rappresentano norme cardine rispettose del principio della riserva di legge ogni qual volta nell'atto di normazione primaria (legge statale) siano indicati i soggetti passivi, il presupposto e i criteri di determinazione del *quantum* della prestazione.

Nonostante tali recenti ed utili indicazioni, la tematica dell'autonomia impositiva degli enti locali non è stata oggetto di significativi approfondimenti⁵⁵ e quindi sarebbe necessario individuarne più precisamente i contenuti, attraverso alcune considerazioni di carattere generale in ordine al potere regolamentare di imposizione⁵⁶. Tuttavia, la formulazione dell'art. 119 Cost.⁵⁷, che attribuisce il

un'ulteriore riserva di regolamento come ulteriore sviluppo di quella di legge che indirettamente sarebbe garantita dall'art. 23 Cost.

⁵² È stato affermato in dottrina (CARINCI, *Osservazioni sul disegno di legge in tema di federalismo fiscale*, in *www.federalismi.it*, 2008) che in tema di autonomia tributaria degli enti locali, la legge delega non prevede margini di autonomia più significativi rispetto a quelli già riconosciuti.

⁵³ Tali poteri sono previsti all'art. 2, lett. d), della legge delega n. 42/2009 ove è sancito espressamente il coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale prevedendo meccanismi di carattere premiale. FEDELE, *La potestà normativa degli enti locali*, in *Fin. loc.*, 1998, 135, considera la limitazione alla possibilità di espansione dell'autonomia tributaria degli enti locali notevolmente attenuata dall'elasticità della riserva di legge ex art. 23 Cost. La riserva non opera, ovvero opera in modo elastico, riguardo alla disciplina dell'accertamento e della riscossione in cui la legge può lasciare ampio spazio al regolamento.

⁵⁴ MARONGIU, *La fiscalità locale tra le garanzie dei contribuenti e le esigenze della comunità*, in *Fin. loc.*, 2002, 1161. Il potere regolamentare attraverso il richiamo all'art. 52 del d.lgs. n. 446/1997 ad opera dell'art. 149 ferma restando la riserva di legge, assurge ad una fonte normativa di grado inferiore che concorre a disciplinare i tributi in tutti i suoi aspetti ad esclusione di quelli riservati alla legge.

⁵⁵ D'AMATI, *La ricostituzione dell'autonomia tributaria degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 696; BAGGIO, *L'organo competente a determinare in materia di tributi comunali*, in *Fin. loc.*, 1996, 299; MORRONE, *La potestà tributaria degli enti locali nell'ordinamento costituzionale*, in *I tributi locali e regionali*, 2005, 11.

⁵⁶ Tale potere sembrerebbe correttamente consistere nel potere amministrativo di concreta applicazione ed attuazione delle norme disciplinanti il tributo.

⁵⁷ Si rinvia, sul punto alle osservazioni contenute nel successivo capitolo 2 in riferimento alla riforma del Titolo V della Costituzione di cui al disegno di legge governativo del 12 aprile 2016, approvato dalla Camera nella seduta del 10 marzo 2015 e bocciato al referendum del 4 dicembre 2016. In via di estrema sintesi si è tentato in tale occasione, un sensibile rafforzamento del ruolo dello Stato nei confronti delle Regioni (soprattutto per la prevista possibilità di intervenire con

potere di stabilire e applicare tributi propri e la riserva di legge di cui al citato art. 23 Cost., consentono un grado di autonomia impositiva agli enti locali più ampio rispetto al precedente mero potere amministrativo *di accertare e riscuotere i tributi propri* che permette di incidere *marginamente* ed in maniera inferiore rispetto alle Regioni, entro gli spazi consentiti dalle leggi (ai sensi dell'art. 12, lett. h), legge n. 42/2009), sul regime delle esenzioni e delle agevolazioni⁵⁸ (limitandolo o ampliandolo) e su altri aspetti rilevanti come la individuazione della natura tributaria o meno di alcune prestazioni patrimoniali proprie.

Il contenuto delle norme comunali e provinciali statutarie⁵⁹, nonostante la maggiore autonomia locale attribuita dagli artt. 114, 117, 118 e 119 Cost. e la enunciata primazia dello Statuto tra le fonti secondarie⁶⁰, resta limitato da determinate norme gerarchicamente sovraordinate. Esse non possono contrastare, oltre che con le norme costituzionali che disciplinano diritti e doveri, con i principi generali in materia di organizzazione pubblica e con le leggi di competenza esclusiva dello Stato riguardanti la materia elettorale, quelle degli organi di Governo e delle funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane, secondo quanto previsto dall'art. 117, comma 2, lett. p), Cost.⁶¹.

legge in ambiti di competenza legislativa regionale ove richiesto, tra l'altro, dall'interesse nazionale), nonché una profonda trasformazione del ruolo delle autonomie locali.

⁵⁸Cfr. F. AMATUCCI, *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2010. Ciò potrebbe trovare conferma nell'art. 12, comma 2, lett. g), legge n. 42/2009 anche con riguardo ai tributi locali istituiti dalle Regioni se queste ultime specificassero l'ambito dei più ampi margini di autonomia degli enti locali. GALLO, *Prime osservazioni*, cit., 591 considera vietato per le Regioni stabilire *ad libitum* gli elementi essenziali del tributo sottraendoli del tutto agli enti locali. D'AMATI, *La ricostituzione*, cit., 700, si domanda se il potere agevolativo che non alteri la base imponibile da parte degli enti locali, possa rientrare in quello regolamentare senza violare il principio di legalità. Cfr. *retro*, par. 2.

⁵⁹Cfr. legge n. 131/2003 di attuazione della riforma costituzionale. Tale legge, all'art. 4, comma 2, ha riconosciuto la potestà statutaria quale *instrumentum iuris* per disciplinare l'assetto organizzativo in armonia con la Costituzione e nel rispetto di quanto previsto dalla legislazione statale e dell'art. 117, comma 2, lett. p) (legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane).

⁶⁰Cfr. Cass., sent. 16 giugno 2005, n. 12868, sul tema dell'efficacia dello statuto comunale la quale ha ritenuto che, "attraverso il processo di trasformazione del nuovo impianto istituzionale in materia di competenze degli enti locali a seguito delle incisive modifiche del Titolo V della Costituzione, lo statuto si configura come *atto normativo atipico di rango primario o subprimario* posto in posizione di primazia rispetto alle fonti secondarie dei regolamenti e al di sotto delle sole leggi di principio, in quanto diretto a fissare norme di organizzazione degli enti e a porre criteri generali da sviluppare in sede regolamentare".

⁶¹In tal senso VANDELLI, *Il sistema delle autonomie locali*, Bologna, 2007, 93. Tra i principi generali in materia di organizzazione pubblica, vi sono quelli desumibili dall'art. 97 Cost. (buon andamento e imparzialità dell'amministrazione) o quelli sviluppati dalla legislazione ordinaria. Lo statuto, che mantiene la sua posizione di norma secondaria, è vincolato, secondo tale orientamento, soltanto da quelle leggi dello Stato che abbiano una diretta connessione con le norme costituzionali.

6. Le circolari ministeriali e le risoluzioni

Le circolari sono atti amministrativi di indirizzo con i quali vengono impartite dall'Amministrazione centrale istruzioni agli uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate sul piano interpretativo, allo scopo di uniformare il comportamento di questi ultimi e di orientare l'attività dei privati. Sono contrastanti gli orientamenti dottrinali sull'efficacia giuridica delle circolari ministeriali e, dunque, sulla possibilità di collocare tali atti interpretativi tra le fonti.

La tendenza ad escludere l'efficacia giuridica di tali atti, si fonda sulla mancanza di vincolo da parte del legislatore, del giudice e dei contribuenti e sulla loro portata meramente interna⁶².

Se si considera la circolare quale atto in grado di valorizzare un vincolo giuridico dell'inferiore gerarchico (ufficio periferico) a livello amministrativo e di assumere carattere precettivo⁶³, la portata generale dell'interpretazione resa, che la contraddistingue rispetto alle risoluzioni e agli interpelli, la natura dell'organo che la emana dotato di potere impositivo, oltre al grado di affidamento del contribuente che può generare e che la rende simile a quello di un atto normativo di indirizzo, è difficile non annoverare tali atti tra le fonti del diritto tributario, poiché consentono all'A.F. di attuare i precetti contenuti nelle norme giuridiche, fornendo un utilissimo supporto.

In definitiva, le circolari rappresentano fonti del diritto concretamente applicato⁶⁴.

Tale orientamento è supportato dall'art.10 dello Statuto dei diritti del contribuente secondo il quale risponde al criterio di buona amministrazione, la previsione di un esimente dall'irrogazione delle sanzioni e della richiesta degli interessi ogni qual volta l'orientamento ministeriale sul quale ha riposto fiducia il contribuente viene successivamente modificato con effetto retroattivo⁶⁵. Il *revi-*

⁶²In tal senso, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, Torino, 2000, 57; FALSITTA, *Manuale*, cit., 77.

⁶³LICCARDO, *Natura giuridica delle circolari*, in *Riv. dir. fin.*, 1952, II, 136. L'ord. 5 gennaio 2010, n. 35 della Cass., Sez. trib., ha sancito che le circolari dell'amministrazione finanziaria, (che non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute), non vincolano né i contribuenti né i giudici e neppure la stessa amministrazione.

⁶⁴DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007. Cfr. inoltre FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 119 secondo il quale le circolari possono essere annoverate tra le fonti del diritto tributario. L'inosservanza delle circolari è possibile in quanto atti normativi interni e può essere fatta valere quale indizio di illegittimità dell'atto, in sede giurisdizionale.

⁶⁵Il fenomeno va considerato dunque nella sfera del divieto di retroattività anche se gli effetti sono limitati riguardando le sole sanzioni.

Come ha ampiamente chiarito la Suprema Corte, i casi di tutela espressamente enunciati dal 2° comma del citato art. 10 e riferiti alla non applicazione delle sanzioni e degli interessi sono meramente esemplificativi ma non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una