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 normativo 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,

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.

rende certamente complesso lo studio delle fonti di diritto tributario e l'individuazione 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 contri-

⁸ Caso 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.

⁹ F. 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.

¹⁰ Cfr. 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).

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

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

buente ove si prevede che non sono irrogate sanzioni, né richiesti interessi moratori 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 del Trattato sul funzionamento dell'UE, 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 delle norme costituzionali e di quelle europee ed internazionali, sono stati elaborati alcuni principi generali fondamentali dell'ordinamento tributario in forma di legge ordinaria attraverso lo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000) in attuazione delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (come previsto dall'art. 1, comma I di tale legge riformulato con d.lgs. n. 219/2023 in attuazione della legge delega n. 111/2023), ma che, pur

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.*

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.

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 limitazio-

¹⁴La 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 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.

ni 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 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 con il diritto UE rientrano, sempre più spesso, anche 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, chiarendo i limiti e non ammettendo la possibilità della norma del Trattato o dei principi europei di rappresentare, nell'ordinamento nazionale, un parametro unitario e autonomo se non nel rispetto dei controllimiti costituzionali, come sembra desumersi dalla 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

¹⁷ Gli 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.

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*, in materia di 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.

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.

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. Frequentemente 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*

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, 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. Cfr. anche art. 3 legge delega per la riforma fiscale n. 111/2023 ove si fa riferimento esplicito anche alla protezione dei diritti stabiliti dall'ordinamento UE tenendo conto dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia UE.

²³ Corte giust. CE, sentt. 1° giugno 1999, C-126/97, *Eco Swiss* (Racc., I-3055); 28 giugno 2001, C-118/00, *Larsy* (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”*. Cfr. sentenza Corte giust. CE. *Commissione/Regno di Spagna*, 27 gennaio 2022, C-788/19 e *SC Terracult SRL*, 21 luglio 2020, C-835/19.

²⁴ Cfr. *infra*, cap. X.

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

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 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.

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*

L'orientamento giurisprudenziale maggioritario della 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.

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 rispetto 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".

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.

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, modificato a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 219/2023 attuativo della legge delega per la riforma fiscale, 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. Tra queste assumono particolare rilevanza, a seguito della riforma del 2023, le disposizioni riguardanti l'art. 6-*bis* (principio del contraddittorio), l'art. 9-*bis* (divieto del *ne bis in idem* procedimentale), l'art. 10-*ter* (principio di proporzionalità), l'art. 10-*quater* e *quinquies* (autotutela obbligatoria e facoltativa), art. 10-*octies* (consulenza giuridica).

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.

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.

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.,