

Franco Randazzo

Manuale di diritto tributario

TERZA EDIZIONE



Giappichelli

INTRODUZIONE

Capitolo Primo

LA NOZIONE DI TRIBUTO

SOMMARIO: 1. L'ampio *genus* delle prestazioni imposte. – 2. La nozione di tributo.

1. L'ampio *genus* delle prestazioni imposte.

Il tributo è un'entrata pubblica di tipo coattivo. Questo primo connotato differenzia il tributo dalle altre entrate dello Stato e degli enti pubblici minori che sono acquisite *iure privatorum*, ossia mediante l'esercizio di attività di diritto privato della pubblica amministrazione (come nella locazione o nella vendita di un immobile o nella gestione d'impresе in regime privatistico, ecc.). Il tributo non deriva da rapporti contrattuali, ma dalla legge e, in conseguenza di essa, dall'attività pubblicistica esercitata *iure imperii*, nello svolgimento di una funzione fondata e disciplinata dalla legge. Viene così individuato quell'ampio *genus* delle prestazioni patrimoniali imposte, cui fa riferimento l'art. 23 Cost., non caratterizzate da corrispettività come nelle entrate di diritto privato, ma nelle quali l'acquisizione delle risorse patrimoniali avviene in conseguenza del verificarsi di atti o fatti che la legge prevede come fonte di obbligazioni a favore dell'ente pubblico e quale risultato dell'esercizio di potestà pubbliche di prelievo coattivo normativamente disciplinate.

Questo *genus* di entrate patrimoniali di diritto pubblico, il cui comune denominatore è costituito dalla coattività, non si esaurisce con la nozione di tributo, in quanto al suo interno si riscontrano forme di prelievo coattivo che non hanno natura tributaria.

Ne costituiscono un esempio le prestazioni coattive di natura pecuniaria che sono conseguenza della violazione di un dovere giuridico, e che sono comminate dal soggetto pubblico a titolo di sanzione. Esse, a differenza delle prestazioni patrimoniali di carattere tributario, non trovano il fondamento nella doverosità della partecipazione alle spese pubbliche, che è il principale connotato del tributo, costituendo invece la reazione dell'ordinamento alla condotta antidoverosa del privato. Detto in altri termini, il presupposto di queste prestazioni non è la realizzazione di un fatto economico, ma la realizzazione di un fatto illecito.

Ed ancora, non costituiscono tributo, pur rientrando nel novero delle prestazioni pecuniarie caratterizzate da coattività, i contributi obbligatori di previdenza e assistenza sociale, con riferimento ai quali prevale il carattere commutativo della prestazione imposta, costituita dal diritto di fruire di future controprestazioni dell'ente beneficiario (come la pensione di vecchiaia, d'invalidità, l'indennità di malattia, ecc.).

Anche le espropriazioni per causa di pubblica utilità rientrano nell'ampio *genus* delle prestazioni imposte. Con esse lo Stato consegue un'entrata di tipo coattivo consistente nell'acquisto della proprietà di un bene in natura, entrata controbilanciata dall'indennizzo che la legge pone a carico dell'ente espropriante. Con la conseguenza che in questi casi il parametro sul quale fondare il controllo di legittimità costituzionale del depauperamento coattivo sarà l'art. 42 Cost. (e non il successivo art. 53).

Differenziare il tributo dalle altre forme di prelievo coattivo rileva a diversi livelli:

a) la non assoggettabilità del tributo ad altre forme d'imposizione.

Ne è stato un recente esempio l'inapplicabilità dell'Iva sulla tariffa d'igiene ambientale, atteso il suo inquadramento tra le attività a fronte delle quali viene riscossa un'entrata tributaria, che perciò non rappresenta il corrispettivo per la fornitura di servizi; nel qual caso costituirebbe invece presupposto per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

b) l'attrazione delle "*controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati*" (art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992) nella giurisdizione speciale del giudice tributario;

c) l'assoggettamento di queste forme di entrata coattiva ai peculiari regimi attinenti all'accertamento, la liquidazione, la riscossione, i privilegi, ecc. dettati dalla normativa tributaria;

d) in rapporto con i precetti costituzionali, l'operatività del divieto per i tributi del ricorso al *referendum* popolare (art. 75 Cost.), la necessità che le pubbliche entrate siano equilibrate alle spese nel bilancio dello Stato (art. 81 Cost.), e l'attenuazione del principio d'inviolabilità del domicilio, per gli accertamenti e le ispezioni regolati da leggi speciali in quanto attinenti al tributo (art. 14). E, principalmente, l'assoggettamento del tributo al limite costituzionale di ragionevolezza e proporzionalità in relazione al principio di concorso alle spese pubbliche nella misura della capacità contributiva espressa dal contribuente (art. 53 Cost.).

2. La nozione di tributo.

Con tutte le incertezze legate ad ogni classificazione, può allora delinearsi la nozione di tributo nel modo seguente: si tratta di un obbligo avente per oggetto una prestazione pecuniaria a titolo definitivo o a fondo perduto, nascente dalla

legge al verificarsi di un presupposto di fatto, non avente natura sanzionatoria, finalizzata al concorso alle pubbliche spese¹.

Si sogliono poi distinguere tre figure di tributo:

- l'imposta;
- la tassa;
- il contributo.

L'imposta. – Per quanto riguarda la prima, è preferibile la definizione che attribuisce la natura d'imposta a quei tributi nei quali la prestazione patrimoniale è idealmente destinata al finanziamento di servizi pubblici indivisibili (sanità, sicurezza, giustizia, ecc.), ossia al finanziamento di servizi ed utilità in genere dei quali è destinataria, indifferenziatamente, la generalità dei consociati. La doverosità dell'imposta prescinde, dunque, da una specifica correlazione con un'attività dell'ente pubblico resa al soggetto tenuto alla prestazione pecuniaria coattiva. Si dice, in questi casi, che la prestazione imposta appartiene alle obbligazioni di riparto e come tale ha natura contributiva, e non commutativa. L'imposta si fonda infatti sul dovere di solidarietà sancito dall'art. 2 Cost. e la sua misura è determinata non dal beneficio ritraibile dal servizio dell'ente pubblico, ma dalla capacità contributiva del soggetto, di cui è espressione l'art. 53 Cost.

La tassa. – La tassa è invece il tributo in cui la prestazione pecuniaria è dovuta dal soggetto in conseguenza della fruizione o della fruibilità di un servizio o di un'attività pubblica a lui specificamente diretta, ossia in questo caso, a differenza dell'imposta, in relazione ad un servizio divisibile (tipico esempio è, al di là del nome, il contributo unificato per l'iscrizione a ruolo delle cause o anche il contributo annuale a carico degli avvocati a favore del Consiglio nazionale forense²).

In relazione a questo tributo si pongono i maggiori problemi d'inquadramento. Per il suo carattere di prestazione non avente, come l'imposta, natura contributiva,

¹ La Corte costituzionale (cfr. sentenza 9 luglio 2021, n. 149) indica i seguenti elementi caratteristici del tributo: “*Ai fini dell'individuazione di un tributo, è irrilevante il nomen iuris usato dal legislatore, occorrendo riscontrare in concreto e caso per caso se si sia o no in presenza di un tributo. Secondo il costante orientamento costituzionale, gli elementi indefettibili della fattispecie tributaria sono individuabili in una disciplina legale diretta, in via prevalente, a determinare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo, che non integri una modifica di un rapporto sinallagmatico, e nella destinazione delle risorse, connesse a un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, a sovvenire a pubbliche spese. Si deve comunque trattare di un prelievo coattivo, finalizzato al concorso alle pubbliche spese e posto a carico di un soggetto passivo in base ad uno specifico indice di capacità contributiva; tale indice, inoltre, deve esprimere l'idoneità di ciascun soggetto all'obbligazione tributaria*”.

² Per quest'ultimo, si veda Cass. 18 giugno 2019, n. 16340.

quanto piuttosto natura commutativa, la tassa si pone in stretta relazione con la fruizione del servizio reso dall'ente pubblico destinatario della prestazione pecuniaria. Il margine di differenziazione tra la tassa ed il corrispettivo per pubblici servizi, che non è tributo, diviene in molti casi assai tenue.

Anche in questo caso, pur con il rischio di adottare soluzioni troppo semplicistiche, la linea di discriminazione tra le prestazioni di carattere commutativo che rientrano nella categoria della tassa, e le prestazioni di carattere corrispettivo che vanno invece inquadrate nella categoria delle remunerazioni dei servizi pubblici, come tali estranee alla nozione di tributo, è costituita dalla circostanza che si è nell'orbita della tassa allorché il servizio, per il quale è dovuta la prestazione pecuniaria, ricada nell'esclusiva dello Stato o degli enti pubblici minori, poiché collegato all'emanazione di atti amministrativi o giurisdizionali, ovvero collegato ad effetti che solo l'esercizio della funzione pubblica può determinare, trattandosi di atti espressione di sovranità.

Per converso, i servizi resi dall'ente pubblico che anche il privato potrebbe realizzare in regime di libera concorrenza danno tendenzialmente luogo a corrispettivi, come canoni, tariffe, ecc., che vanno considerati estranei alla nozione di tassa, in quanto ricadenti nel regime delle prestazioni di carattere privatistico. La possibilità dell'interessato di fruire del servizio attingendo alle diverse alternative offerte dal mercato privato, infatti, la prestazione pecuniaria del carattere della coattività, che si è visto essere caratteristica propria del tributo, spostando la disciplina dell'acquisizione dell'entrata e dell'adempimento nel calco delle obbligazioni contrattuali di diritto privato.

Non è molta, in definitiva, la distanza di questa impostazione rispetto a chi preferisce individuare la linea di demarcazione tra i corrispettivi per pubblici servizi e la tassa a seconda che la fonte della prestazione derivi (nel primo caso) da un contratto o invece sia la conseguenza (nel secondo caso) dell'esercizio di poteri autoritativi del soggetto pubblico.

S'è già detto della rilevanza pratica della distinzione della tassa dai corrispettivi di diritto privato. Si segnala in particolare che la tassa non è soggetta, a sua volta, all'applicazione di tributi (come l'Iva); mentre il corrispettivo di diritto privato è base imponibile per la loro applicazione.

Nel rapporto con l'imposta, la distinzione rileva invece per non essere la tassa in relazione diretta con il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost. Si ritiene, infatti, prevalentemente che questo principio non operi rispetto alle tasse, le quali sono correlate non alla situazione di fatto del contribuente che manifesta una certa capacità contributiva, quanto piuttosto al servizio individuale reso dall'ente pubblico nei riguardi dell'obbligato ed in tendenziale rapporto con il costo sostenuto per la sua erogazione. Ne consegue che può assumere importanza ai fini della legittimità del pagamento della tassa che il servizio dell'ente pubblico a cui è correlata la prestazione pecuniaria sia reso effettivamente.

Di questa esigenza si rende interprete lo stesso legislatore. Così, per fare un esempio, la tassa sui rifiuti Tari è dovuta nella misura del solo 20 per cento della tariffa in caso di significative violazioni nello svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti, oppure è limitata al 40 per cento della tariffa se il punto di raccolta è distante (cfr. art. 1, commi 656 e 657, legge n. 147 del 2013).

Il contributo. – Per concludere con le differenziazioni in tema di tributi, l'ultima delle figure è il contributo, per il quale può dirsi che si tratta di un tributo che ha una doppia natura. In parte ha natura d'imposta ed in parte natura di tassa. Si pensi al contributo dovuto al Comune per gli oneri di urbanizzazione conseguenti alla lottizzazione di un'area. Il contributo ha natura d'imposta per la finalità della prestazione legata alla realizzazione delle infrastrutture pubbliche (strada, illuminazione, parcheggi, ecc.) che costituiscono utilità di natura indivisibile; dal che consegue l'accostamento del contributo in questione all'imposta. E tuttavia, di queste infrastrutture il più probabile fruitore sarà proprio il titolare dell'area, con conseguente avvicinamento del tributo in questione alle caratteristiche della tassa.

La definizione di contributo è dunque quella del tributo corrisposto all'ente pubblico in occasione di un'opera di pubblica utilità, la quale si rivela particolarmente vantaggiosa per i soggetti che alla contribuzione sono tenuti.

Distinzioni all'interno della categoria delle imposte. – Le imposte costituiscono la categoria più rilevante dei tributi. Occorre tenere conto delle distinzioni all'interno di questa categoria sinora considerata unitariamente.

A) *Imposte dirette e imposte indirette.*

La prima rilevante distinzione è tra imposte dirette ed imposte indirette. Alla base di questa differenziazione sta il rapporto esistente tra il presupposto di fatto individuato dal legislatore come fattispecie imponibile ed il suo essere indice di capacità contributiva. La fattispecie può essere infatti manifestazione diretta della capacità contributiva, come avviene per le imposte che colpiscono il reddito oppure il patrimonio. Oppure, la capacità contributiva può essere manifestata indirettamente, attraverso il compimento di atti di trasferimento o di consumo con i quali la ricchezza è utilizzata e dunque si manifesta, indirettamente, nella titolarità del soggetto che li compie. Imposte indirette sui trasferimenti sono l'imposta di registro, l'imposta sulle successioni e donazioni (anche se sull'inquadramento di quest'ultimo tributo non vi è concordia di posizioni nella dottrina), le imposte ipotecaria e catastale. Imposta sul consumo è l'Iva ed anche le accise, che sono le imposte pagate dalle imprese di fabbricazione di alcuni beni, come gli spiriti, gli zuccheri, i carburanti, gli oli minerali, successivamente traslate economicamente sui consumatori attraverso la maggiorazione del prezzo di vendita del prodotto.

Questa differenziazione tra imposte dirette ed imposte indirette si fonda, dunque, sulla scelta compiuta dal legislatore di elevare a presupposto dell'imposizione i fatti economici a seconda del rapporto che intercorre tra essi e la capacità contributiva di cui sono manifestazione. Consente allo Stato, attraverso l'opportuno dosaggio di queste due differenti leve dell'imposizione della ricchezza, di attuare, a seconda delle congiunture economiche attraversate, le più opportune azioni di politica economico-finanziaria.

B) *Imposte proporzionali e imposte progressive.*

Questa differenziazione poggia sul rapporto che intercorre tra la base imponibile del tributo e l'ammontare dell'imposta dovuta. Rapporto che è espresso dall'aliquota (cioè dalla misura percentuale) d'incidenza del prelievo fiscale. Sono proporzionali quelle imposte nelle quali questo rapporto tra la base imponibile e l'ammontare dell'imposta dovuta è percentualmente costante. Come avviene per l'Iva o per l'Ires.

Sono invece progressive quelle imposte nelle quali la percentuale d'imposizione varia al variare delle dimensioni della base imponibile. Come accade nell'Irpef.

La progressività può poi essere attuata per classi.

In questo caso, l'aliquota varia in ragione delle diverse classi in cui il legislatore ha eventualmente differenziato i contribuenti (ad esempio, nell'imposta sulle successioni e donazioni l'aliquota cresce al crescere della distanza del grado di parentela con il *de cuius* del successore).

La progressività può essere lineare o per scaglioni.

In questa seconda ipotesi le aliquote sono differenziate a seconda dei diversi livelli di ricchezza, detti appunto scaglioni, cui è suddivisa la manifestazione di ricchezza del contribuente oggetto d'imposizione (l'Irpef è un'imposta progressiva per scaglioni di reddito – cfr. art.11 del Tuir).

C) *Imposte personali e imposte reali.*

Sono personali le imposte il cui ammontare si presta ad essere determinato tenendo anche conto di situazioni personali e familiari del soggetto contribuente alle quali il legislatore tributario ha attribuito a questi fini rilevanza (come avviene nell'Irpef). Sono invece reali quelle imposte che sono misurate in relazione alla fonte produttiva della ricchezza, indipendentemente dalla situazione personale e familiare del percettore.

Le imposte reali sono proporzionali, e la circostanza che nella determinazione dell'ammontare dovuto si prescinde dal considerare la situazione personale del percettore, rende questo tipo d'imposizione particolarmente adatta a colpire le fattispecie imponibili realizzate da soggetti residenti all'estero. Nei loro confronti, infatti, la sovranità impositiva dello Stato di non residenza, nel cui territorio il

reddito è stato prodotto (c.d. Stato della fonte del reddito), è limitata alla sola ricchezza prodotta dalla fonte.

Questa modalità d'imposizione è presente anche nella tassazione del reddito dei soggetti residenti, nei casi individuati settorialmente dal legislatore, casi in cui questo tipo di prelievo a carattere reale e non personale risponde maggiormente alle finalità di semplificazione del prelievo, allontanando anche il pericolo di evasione dell'imposta.

Si pensi alla tassazione degli interessi bancari maturati sul conto corrente di un soggetto privato: la tassazione si esaurisce con il prelievo alla fonte effettuata dalla Banca, realizzando economie sia sul piano degli adempimenti formali che dell'effettività del gettito che ne consegue.

Capitolo Secondo

LE FONTI NORMATIVE DEL SISTEMA TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il diritto dell'Unione europea in materia tributaria. – 3. La nuova gerarchia delle fonti normative. – 4. I principi costituzionali: la riserva di legge. – 5. *Segue*: la riserva di legge nel riparto della competenza tra Stato e Regioni. – 6. I principi della capacità contributiva e dell'uguaglianza tributaria. – 7. Altri principi costituzionali riferibili al diritto tributario. – 8. Lo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000).

1. Premessa.

Il riferimento è alle fonti di produzione del diritto tributario, e cioè agli atti e fatti ai quali è riconosciuta attitudine a produrre diritto nell'ambito di un determinato ordinamento giuridico.

Il sistema di produzione delle norme tributarie risente oggi prepotentemente della pressione del diritto europeo che ha alterato il tradizionale rapporto di gerarchia tra le diverse fonti di produzione, potere di gerarchia in virtù del quale la fonte di grado superiore stabilisce le condizioni o fissa i limiti di validità alla fonte collocata al grado inferiore, e nel quale a ciascun grado di riferibilità corrisponde un diverso tipo di controllo ed una diversa forza dell'atto normativo.

Nello schema tradizionale della gerarchia delle fonti, al primo gradino è posta la Costituzione, cui seguono al grado inferiore la legge ed ancora di seguito i regolamenti (vd. art. 1 delle preleggi), tralasciandosi per quanto qui interessa gli usi e le consuetudini ritenute generalmente escluse tra le fonti del diritto tributario.

2. Il diritto dell'Unione europea in materia tributaria.

In questo sistema irrompe prepotentemente il diritto europeo, latamente inteso, quale risultato delle disposizioni contenute nei Trattati sottoscritti dallo Stato (c.d. fonti primarie) oppure promananti dagli organi della stessa Unione (c.d. fonti secondarie). Ciò per effetto della limitazione alla propria sovranità statale sancita, in primo luogo, dall'art. 11 Cost., in base alla quale *“L'Italia... consente, in condizione di parità con gli altri Stati, alle limitazioni alla sovranità necessarie ad un*

ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo” ed in secondo luogo, in termini ancora più espliciti a seguito della riforma del titolo V della Costituzione, dall’art. 117, comma 1, per il quale *“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”*.

I trattati, fonte primaria. – La fonte primaria di riferimento è oggi il Trattato di Lisbona con cui sono stati approvati il TUE, Trattato che istituisce l’Unione europea e che individua i principi istituzionali dell’Unione, e il TFUE, Trattato sul funzionamento dell’Unione europea, che contiene le regole di funzionamento degli organi UE e le competenze dell’Unione. Con l’entrata in vigore del Trattato di Lisbona si è realizzata un’unità anche sul piano formale del quadro giuridico di riferimento dell’Unione europea.

L’Unione europea ha un importante ruolo nel settore dell’imposizione indiretta (imposte sui consumi, dazi di importazione, accise di produzione), riflesso dell’originaria natura della comunità europea volta a favorire la creazione di un territorio comune privo di barriere doganali, e ad armonizzare nei singoli Stati membri le imposte sugli scambi e i consumi. Più limitate sono invece le prerogative dell’Unione europea in materia di fiscalità diretta, essendo in questo caso l’obiettivo circoscritto al ravvicinamento (piuttosto che all’“armonizzazione”) delle legislazioni dei singoli Stati membri, ed al cui perseguimento è di ostacolo il principio di approvazione all’unanimità degli atti dell’Unione, elemento questo che rende problematico il raggiungimento di accordi.

Questi obiettivi dell’Unione europea (come la libertà della circolazione delle merci, delle persone, dei capitali) spesso possono trovare ostacolo nelle norme fiscali dei singoli Stati membri. Si parla in tal caso di “fiscalità negativa” della normativa europea avente ad oggetto la materia tributaria, in quanto essa è prevalentemente rivolta a contrastare le norme fiscali interne degli Stati che abbiano effetto discriminatorio o protezionistico.

Tra i principi contenuti nel Trattato che maggiormente rilevano in ambito tributario:

a) v’è anzitutto quello del mercato comune e del libero scambio delle merci e dei servizi nel territorio dell’Unione europea per il quale, ai sensi dell’art. 30 del TFUE, è vietata l’applicazione di ogni tipo di dazio doganale all’importazione o all’esportazione tra Stati membri, o l’istituzione di altre tasse di effetto equivalente;

b) rileva, poi, il principio di non discriminazione in base alla nazionalità, sancito dall’art. 18 del TFUE, che viene esteso nella sua applicazione anche alle discriminazioni fondate sulla residenza dei soggetti, sia che si tratti di persone fisiche che di società, e che ha trovato campo di applicazione in ambito fiscale, ad esempio, nel divieto di discriminazione dei lavoratori subordinati nell’ambito dell’Unione europea;

c) un altro importante principio è quello di libertà di circolazione per le persone, in forza del quale (art. 20 TFUE) i cittadini di ogni Stato membro hanno diritto di circolare e soggiornare liberamente sul territorio degli Stati membri. Per le imprese, l'art. 49 stabilisce la libertà di stabilimento, in forza del quale l'impresa ha il diritto di esercitare l'attività economica in uno Stato membro diverso da quello di origine; può aprire filiali, agenzie e succursali in un altro Stato membro, scegliendo la forma giuridica che ritiene più opportuna, senza che la scelta in un senso o nell'altro possa incontrare ostacoli o limitazioni nel regime fiscale dello Stato membro.

Recentemente questo principio ha, per esempio, avuto riflesso nella disciplina interna a proposito della regolamentazione del trasferimento della sede all'estero della società, con i conseguenti profili problematici di divieto della c.d. *exit tax*;

d) ai sensi dell'art. 63 TFUE è poi vietata ogni forma di restrizione ai movimenti di capitale e ai pagamenti fra gli Stati membri, il cui riflesso in ambito fiscale è stato il divieto di norme a carattere restrittivo o discriminatorio per gli investitori;

e) notevole incidenza ha poi avuto in ambito fiscale la norma dell'ordinamento europeo (art. 107 del TFUE) che vieta i c.d. "aiuti di Stato", e cioè quelle misure di carattere economico, attuate anche con esenzioni fiscali o con crediti d'imposta, che costituiscono un pericolo per la libera concorrenza nel mercato comune, e che hanno dato luogo molto spesso a rilevanti problematiche di carattere interpretativo per la difficoltà di individuare le situazioni di deroga al divieto di aiuto di Stato, nelle quali la fiscalità di vantaggio, caratterizzata dall'eccezionalità dell'intervento o dall'essere circoscritta a determinati territori, è ritenuta compatibile con il mercato interno. Fatta eccezione per quegli aiuti di Stato che assumono scarso rilievo, lo Stato che intenda introdurre misure agevolative selettive per le imprese deve preventivamente notificarlo alla Commissione UE, al fine di ottenerne l'autorizzazione, e potrà dare corso all'agevolazione solo dopo che la misura sia stata ritenuta conforme al diritto europeo e non in contrasto con la libera concorrenza nei mercati.

Le fonti europee secondarie. – Le fonti europee secondarie sono individuate dall'art. 288, comma 1, del TFUE, il quale stabilisce che "Per esercitare le competenze dell'Unione, le istituzioni adottano regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni e pareri". L'elencazione di queste fonti secondarie non segue un ordine gerarchico; si tratta di fonti che si collocano sul medesimo piano, con le precisazioni che seguono.

I regolamenti hanno portata generale e si applicano direttamente in tutti i loro elementi in ciascuno degli Stati membri, senza necessità che questi ultimi li recepiscano in strumenti normativi attuativi.

Le direttive, invece, assumono generalmente efficacia vincolante nei confronti degli Stati membri cui si rivolgono, ma non direttamente nei confronti dei cittadini degli Stati membri; ciò per dare la possibilità ai singoli Stati di esercitare, nei limiti segnati dalla stessa direttiva, margini di discrezionalità all'atto del recepimento.

mento con propria norma interna. Il ricorso allo strumento della direttiva in materia tributaria è notoriamente assai frequente e si pone l'obiettivo di armonizzare le legislazioni interne dei singoli Stati membri, com'è accaduto in materia di Iva, delle imposte sulla raccolta di capitali, di operazioni straordinarie di società, scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie, ecc.

La direttiva potrebbe non trovare recepimento per l'inerzia dello Stato membro che ritarda nell'adottarla. In tal caso, costituisce ormai consolidato orientamento che la direttiva, ogni qualvolta siano inutilmente decorsi i termini per la sua attuazione ed abbia un contenuto sufficientemente preciso (si parla in tal caso di direttiva *self executing*), assume efficacia vincolante all'interno degli Stati inadempienti. Di conseguenza, il cittadino può invocarne l'applicazione agli organi della pubblica amministrazione e al giudice nazionale.

Non sono stati infrequenti i casi in cui, in virtù di questo orientamento, i giudici tributari hanno fatto prevalere sulla norma interna i precetti ricavati dalla direttiva *self executing* (un esempio, tra tanti: l'efficacia diretta della direttiva sull'esenzione dei conferimenti aziendali effettuati tra società di capitali a fronte della norma interna che ne prevedeva l'assoggettamento ad imposta di registro proporzionale).

Quanto alle raccomandazioni ed ai pareri, facenti parte del diritto europeo derivato, essi si inquadrano prevalentemente tra i documenti c.d. di *soft law*, la cui efficacia ha principalmente riflesso sul piano della programmazione delle iniziative comuni da assumere.

Ultimamente, e lo si indica a titolo esemplificativo, ha avuto larga rilevanza la raccomandazione della Commissione europea sulla c.d. "pianificazione fiscale aggressiva", che ha avuto il fine di indicare in ambito comunitario le linee-guida per la regolamentazione, su basi di principio comuni, dei fenomeni riconducibili all'abuso del diritto; raccomandazione il cui frutto in ambito interno italiano è stata la più compiuta disciplina dell'elusione fiscale oggi contenuta nell'art. 10-*bis* della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

3. La nuova gerarchia delle fonti normative.

Le fonti comunitarie, sopra brevemente richiamate, concorrono a determinare il sistema delle fonti dell'ordinamento tributario. Il loro irrompere ha determinato uno stravolgimento della gerarchia delle fonti tradizionalmente tramandata.

Non a caso, si parla comunemente di "primazia del diritto europeo", nel rapporto tra queste norme e quelle di diritto interno.

Questa rilevanza giuridica è espressa, innanzi tutto, dall'efficacia diretta della norma comunitaria nell'ordinamento nazionale, efficacia che si esplica in due direzioni:

a) nel senso di diretta applicabilità dei regolamenti comunitari, che produce la "disapplicazione" della norma interna con loro in contrasto;

b) ed inoltre, per l'effetto diretto dei principi che la norma comunitaria espri-

me, la forza del diritto comunitario si pone in termini di “opposizione” all’emanazione di norme interne che possano porsi in contrasto con la norma comunitaria.

Ferma, tuttavia, restando la primazia del diritto comunitario, esiste il controlimito, individuato dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, in virtù del quale la norma comunitaria non può mai porsi in contrasto con i principi fondamentali della comunità democratica ed identitari della nazione espressi dalla Carta costituzionale, dal momento che questo contrasto metterebbe in discussione le stesse ragioni di fondo dell’adesione dello Stato all’Unione europea.

Un chiaro esempio dell’operare di questo controlimito a tutela dei principi fondamentali della Carta costituzionale è fornito dalla vicenda che ha preso le mosse dal caso, meglio noto come “*sentenza Taricco*”, nel quale la posizione interpretativa fatta propria dalla Corte di giustizia europea nella pronuncia 8 settembre 2015, n. 105/14, è stata quella che in materia di prescrizione di reati tributari che vertono su gravi frodi in materia di Iva, con conseguente lesione degli interessi finanziari dell’Unione, il giudice nazionale è tenuto a disapplicare le norme interne che prevedono, appunto, la prescrizione del reato, procedendo al giudizio penale, in quanto queste norme sarebbero in contrasto con l’art. 325 del Trattato di funzionamento dell’Unione europea, il cui paragrafo 1 stabilisce che: “*L’Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’Unione stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell’Unione.*”. In conseguenza di questo indirizzo la Cassazione¹ ha disapplicato le norme sulla prescrizione di cui agli artt. 160 e 161 c.p. ed ha legittimato la condanna di un contribuente la cui vicenda si sarebbe dovuta chiudere, secondo quanto disposto dal diritto interno, con una sentenza dichiarativa di estinzione del reato per decorso dei termini prescrizionali. Questa vicenda ha creato una forte contrapposizione tra la Corte costituzionale e la Corte di giustizia UE, culminata nella sentenza della Corte costituzionale 31 maggio 2018 n. 115 che ha reso evidente l’operare del controlimito costituzionale, di cui prima si diceva, al diretto recepimento delle norme dell’Unione nell’ordinamento interno laddove vi sia contrasto con i principi identitari della Nazione.

Con questa sentenza, infatti, la Corte costituzionale dopo avere rivendicato il suo ruolo esclusivo “*di accertare se il diritto dell’Unione è in contrasto con i principi supremi dell’ordine costituzionale e in particolare con i diritti inalienabili della persona*”, con riferimento allo scrutinio del caso al suo esame concernente l’applicazione della c.d. “*regola Taricco*”, ha statuito che un istituto “*che incide sulla punibilità della persona, riconnettendo al decorso del tempo l’effetto di impedire l’applicazione della pena, nel nostro ordinamento giuridico rientra nell’alveo costituzionale del principio di legalità penale sostanziale enunciato dal-*

¹ Cass., sez. III penale, 17 settembre 2015, n. 2210.

l'art. 25, secondo comma, Cost., con formula di particolare ampiezza. La prescrizione pertanto deve essere considerata un istituto sostanziale, che il legislatore può modulare attraverso un ragionevole bilanciamento tra il diritto all'oblio e l'interesse a perseguire i reati fino a quando l'allarme sociale indotto dal reato non sia venuto meno (potendosene anche escludere l'applicazione per delitti di estrema gravità), ma sempre nel rispetto di tale premessa costituzionale inderogabile. Ciò posto, appare evidente – ha concluso la Corte – il deficit di determinatezza che caratterizza, sia l'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE (per la parte da cui si evince la 'regola Taricco'), sia la 'regola Taricco' in sé. Quest'ultima, per la porzione che discende dal paragrafo 1 dell'art. 325 TFUE, è irrimediabilmente indeterminata nella definizione del 'numero considerevole di casi' in presenza dei quali può operare, perché il giudice penale non dispone di alcun criterio applicativo della legge che gli consenta di trarre da questo enunciato una regola sufficientemente definita. Né a tale giudice può essere attribuito il compito di perseguire un obiettivo di politica criminale svincolandosi dal governo della legge al quale è invece soggetto".

Secondo questo nuovo ordine gerarchico tra le fonti, al vertice del sistema si colloca perciò la Costituzione, ma limitatamente ai principi fondamentali ed ai diritti inalienabili che costituiscono elemento identitario della Nazione e che, in quanto tali, non possono subire limitazioni o anche solo compressioni da fonti ordinarie esterne. Seguono, poi, i principi e le norme europee la cui primazia, effetto delle limitazioni alla propria sovranità statale nascenti dai richiamati artt. 11 e 117 Cost., fa di queste norme, pur in assenza di un vincolo gerarchico formale rispetto alla legislazione interna, delle norme in grado di imporsi, nelle materie di competenza europea, sulle norme domestiche, anche nel caso in cui queste ultime fossero state emanate successivamente. Questo prevalere delle norme europee sulle norme interne si attua attraverso il potere di disapplicazione dell'amministrazione statale ovvero del giudice nazionale della norma interna nella misura in cui essa sia difforme dalla norma europea.

Come ha puntualizzato in più occasioni la Corte costituzionale, un punto fermo nella costruzione dei rapporti fra diritto comunitario e diritto interno è che i due sistemi sono configurati come autonomi e distinti, ancorché coordinati, secondo la ripartizione di competenza stabilita e garantita dal Trattato. In questo contesto le norme europee ricevono diretta applicazione nell'ordinamento nazionale, ma ciò non comporta la caducazione della norma interna incompatibile, bensì la mancata applicazione di quest'ultima da parte del giudice nazionale al caso di specie. In sostanza, pur essendo prevalente, la norma europea non produce effetti estintivi e non dà luogo ad ipotesi di abrogazione o di deroga, né a forme di caducazione o di annullamento per invalidità della norma interna incompatibile, ma produce un effetto di mera disapplicazione.

Nel caso in cui il giudice rilevi un conflitto tra le due disposizioni, nel senso che non è possibile o non è soluzione adeguata nel caso all'esame la disapplicazione, potrà essere rimessa la questione pregiudiziale interpretativa alla Corte di

Giustizia europea, la quale stabilirà se il diritto europeo osti all'applicazione della norma interna.

La primazia del diritto europeo si manifesta in modo più intenso nell'ambito dei c.d. tributi "armonizzati", la cui fisionomia è cioè delineata in tutti i suoi elementi fondamentali dalle disposizioni comunitarie, ed in ordine ai quali assai ristretti sono dunque i margini di discrezionalità normativa dei singoli Stati membri, il cui campo di azione si sviluppa solo all'interno di quanto consentito dalla normativa europea. Tributo armonizzato è, ad esempio, l'Iva, e si pensi alla rilevanza assunta in questo settore dalle direttive *self executing*.

4. I principi costituzionali: la riserva di legge.

Con riferimento ai principi costituzionali, viene in primo luogo in rilievo il principio di riserva di legge in materia tributaria, sancito dall'art. 23 Cost., in base al quale "*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*".

Questa disposizione traduce una delle più importanti garanzie in ordine alla produzione normativa che è destinata ad incidere, come accade per i tributi, sulla sfera patrimoniale dei consociati. La garanzia consiste nel fatto che l'introduzione nell'ordinamento giuridico della fattispecie astratta d'imposizione può avvenire solo per legge, o per atto equiparato alla legge formale, e cioè in questo secondo caso con decreto legislativo (art. 76 Cost.) oppure con decreto legge (art. 77 Cost.). Ciò in attuazione del principio di democrazia liberale di bilanciamento tra esigenze finanziarie dello Stato e diritti di libertà individuali fondato sul consenso del popolo sovrano (*no taxation without representation*).

Questo principio è destinato ad operare nei confronti di ogni "prestazione patrimoniale imposta", anche di natura non tributaria, ma appare evidente che esso è principalmente rivolto all'attribuzione dei poteri d'introduzione e di disciplina giuridica delle prestazioni tributarie. In tal modo, trattandosi di atti di rango legislativo, le norme istitutive di tributi sono suscettibili di essere sottoposte al vaglio di legittimità della Corte costituzionale. Quest'ultimo profilo attribuisce alla riserva di legge una particolare rilevanza sul piano funzionale, in relazione alla circostanza che sempre più frequentemente l'approvazione delle norme tributarie avviene non ad opera del Parlamento ma con atti dell'esecutivo, e quindi senza il contributo alla sua formazione delle minoranze parlamentari.

Carattere "relativo" della riserva di legge. – L'art. 23 Cost. contempla una riserva soltanto *relativa* di legge, diversamente dalla riserva *assoluta* dettata in materia penale dal successivo art. 25 Cost.

Il carattere relativo della riserva di legge si traduce nella necessità, ma anche nella sufficienza, che la legge disciplini il tributo in tutti gli elementi essenziali

destinati a caratterizzare le singole fattispecie impositive (presupposto, soggetti passivi, elementi essenziali della base imponibile, aliquote, quantomeno per queste ultime tra un minimo ed un massimo) così da evitare possibili arbitri da parte dell'ente impositore nell'applicazione del tributo ed anche per consentire, in ambito locale, l'integrazione normativa della disciplina in misura rispondente alle esigenze della comunità locale, con atto di rango sub primario, di natura regolamentare, così da soddisfare bisogni localistici di carattere specifico.

Mentre in relazione al presupposto e ai soggetti passivi si ritiene che la legge non debba lasciare alcun margine di indeterminatezza, una maggiore elasticità va ravvisata con riferimento alla base imponibile e alle aliquote.

È quanto accade, ad esempio, per il tributo Imu, con riferimento al quale è attribuito, entro i limiti posti da esso, ai Comuni il potere di modificare, in aumento o in diminuzione, le aliquote di legge. Il carattere relativo della riserva permette in questi casi l'adozione di criteri di distribuzione del carico fiscale che, entro il quadro di riferimento tracciato dalla legge istitutiva del tributo, siano prevalentemente imperniati intorno allo schema commutativo dello scambio tra prestazione coattiva e servizio pubblico reso dall'ente minore, in base alla logica, come si diceva prima, di graduazione dell'imposizione secondo le specificità localistiche del territorio cui è destinato il gettito tributario.

La natura relativa della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., al di là dell'indice di carattere formale legato all'espressione contenuta nella disposizione, di prestazione pecuniaria imposta "in base alla legge", e non "dalla legge" che sarebbe certamente più assorbente, si ricava dall'art. 5 Cost. secondo il quale "*La Repubblica... riconosce e promuove le autonomie locali*", e dal successivo art. 119 che attribuisce ai Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni "*autonomia finanziaria di entrata e di spesa*".

Ambito della riserva di legge. – Il limite di riserva di legge si riferisce alla sola potestà normativa tributaria di carattere sostanziale, intesa come disciplina volta a dare vita agli atti normativi che fissano le fattispecie impositive. Si ritengono invece esclusi dal suo ambito gli atti aventi contenuto procedimentale, finalizzati all'applicazione delle norme tributarie, come le norme che regolano le attività di accertamento o di riscossione. Queste ultime trovano, tuttavia, garanzia costituzionale nei principi di legalità, buon andamento ed imparzialità dell'amministrazione, previsti dall'art. 97 Cost.

Riserva di legge e normativa europea e internazionale. – Nel coordinamento delle disposizioni di legge in materia tributaria con gli atti normativi di fonte europea ed internazionale occorre tenere presente l'art. 11 Cost. in base al quale "*L'Italia... consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia tra le nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo*".

L'applicazione nel diritto interno della norma europea è come si è già detto estraneo al limite posto dalla riserva di legge, data la prevalenza della norma europea, nelle materie delegate alla sua competenza, sulla legge tributaria interna, sia anteriore che successiva alla norma europea.

Quanto al diritto internazionale tributario, va fatta la distinzione tra diritto internazionale consuetudinario e diritto internazionale convenzionale o pattizio (diverso è il discorso per quanto riguarda il diritto tributario internazionale, che attiene alle disposizioni di diritto interno le quali disciplinano le fattispecie impositive che presentano elementi di collegamento anche con altri Stati, ossia elementi di c.d. extra-territorialità).

Le norme di diritto internazionale tributario entrano nell'ordinamento interno in attuazione dell'art. 10 Cost. in base al quale "*L'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute*".

Questa disposizione riguarda il diritto internazionale consuetudinario. Ed esprime la regola che, salvo si tratti di norme generiche oppure si tratti di norme che violino i principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale, il diritto internazionale consuetudinario entra a far parte del diritto interno quale fonte di rango costituzionale, in virtù della disposizione che si è appena richiamata.

In materia tributaria il diritto internazionale consuetudinario (non pattizio, e cioè non derivante da accordi intra-statali) non è fonte del diritto tributario interno. Lo è invece il diritto internazionale convenzionale, che è introdotto nell'ordinamento attraverso la stipulazione di apposite convenzioni internazionali, che hanno lo scopo di regolare i reciproci rapporti tra gli Stati in ordine all'esercizio della potestà impositiva di situazioni che ricadono al contempo nei diversi ordinamenti statali.

Particolare importanza, assumono, per quanto riguarda la materia tributaria, ad esempio, le convenzioni dirette ad evitare la doppia imposizione fiscale dello stesso reddito da parte di più Stati (si tratta delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni).

A differenza dei regolamenti comunitari, le convenzioni internazionali non sono direttamente applicabili, ma devono essere ratificate con legge statale (art. 80 Cost.), e quindi esse sono fonti indirette o mediate dell'ordinamento interno.

Quanto al rapporto tra le norme interne e le norme internazionali pattizie, che non hanno avuto una disciplina costituzionale espressa come è invece accaduto per le consuetudini internazionali con l'art. 10 Cost., oggi viene valorizzato, dopo la riforma del titolo V della Costituzione attuata con la legge 18 ottobre 2001, n. 3, l'art. 117 Cost. in base al quale "*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*".

Per l'espresso richiamo attuato da questa disposizione le norme pattizie qui considerate costituiscono nell'ordinamento interno fonti di rango sub-costituzionale. Mediante la ratifica, esse assumono una posizione intermedia nel sistema delle fonti, come norme interposte tra la Costituzione e le leggi ordinarie, cui esse