

pari rango e di prevalere su norme contrarie future provenienti da fonti inferiori.

3.1. La potestà legislativa delle Regioni.

Secondo il nostro impianto costituzionale, lo Stato ha la potestà legislativa **esclusiva** con riferimento al proprio sistema tributario, mentre ha una potestà legislativa **concorrente** a quella delle Regioni in materia di coordinamento del sistema tributario nel suo complesso, pur rimanendo riservata alla competenza statale la fissazione dei principi fondamentali (art. 117 Cost.).

Le Regioni a statuto ordinario e gli altri Enti locali godono, inoltre, di una potestà impositiva propria: possono, cioè, istituire ed applicare tributi propri, nel rispetto dei principi costituzionali e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, in virtù dell'autonomia finanziaria (tributaria) attribuita ai sensi dell'art. 119 Cost.

Anche le Regioni a statuto speciale, che godono di un' "autonomia differenziata", possono istituire tributi propri, secondo la disciplina dei rispettivi statuti, purché nel rispetto delle leggi statali e dei principi costituzionali.

3.2. Decreti legge e decreti legislativi.

Per quanto riguarda gli *atti aventi forza di legge*, i **decreti legge** ed i **decreti legislativi** sono strumenti normativi utilizzati dal Governo rispettivamente, in casi straordinari di necessità ed urgenza e su delega del Parlamento per regolamentare aspetti particolarmente tecnici della materia tributaria. In via generale, il Parlamento delega il Governo ad adottare decreti legislativi per dare attuazione a progetti organici e complessi di riforma tributaria o per provvedere a correzioni ed integrazioni necessarie del sistema tributario; con il ricorso ai decreti leggi, invece, il Governo interviene per elevare il livello delle aliquote di taluni tributi oppure per indicare i mezzi per far fronte a nuove spese introdotte dalla legge.

3.3. Lo Statuto dei diritti del Contribuente.

Tra le fonti *interne* di produzione normativa del diritto tributario, assume un rilievo particolare lo **Statuto dei diritti del Contribuente**, approvato con L. 27 luglio 2000, n. 212, le cui disposizioni dettano i **principi generali dell'ordinamento tributario** e si "autoqualificano" come attuative degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione.

Tale fonte normativa rappresenta il tentativo da parte del legislatore di raccogliere in un testo organico i principi della legislazione tributaria, allo stato, carente di un codice di raccolta.

Le disposizioni dello Statuto godono di una forza particolare, potendo essere derogate o modificate solo *espressamente* e mai da *leggi speciali*.

Si può dire che lo Statuto contenga delle **linee guida** per l'applicazione delle norme tributarie, principi tratti dalla Costituzione che il legislatore ha tradotto in legge ordinaria (FALSITTA, LUPI). Tra le **prescrizioni dettate dallo Statuto** sulla produzione normativa tributaria, le principali riguardano:

- l'eccezionalità e la necessità di auto-qualificazione espressa dell'interpretazione legislativa autentica (art. 1, comma 2, L. 212/00),
- la chiarezza dei testi normativi (art. 2),
- la regola dell'irretroattività delle disposizioni legislative (art.3),
- il divieto di istituire nuovi tributi, ovvero di ampliare l'applicazione soggettiva di quelli esistenti mediante decreti legge (art. 4).

Pur non riconoscendo allo Statuto dei diritti del contribuente una posizione di supremazia, rispetto alle altre fonti di produzione normativa in ambito tributario, dottrina e giurisprudenza attribuiscono, in ogni caso, ai principi in esso contenuti la **funzione di orientamento ermeneutico**, vincolante per l'interprete: qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sorga sul significato o sulla portata di una disposizione tributaria, dev'essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi dello Statuto.

A) Chiarezza e motivazione degli atti

Secondo quanto stabilito dall'art. 7, co. 1, della Legge n. 212/2000, gli atti dell'amministrazione finanziaria devono essere motivati secondo le direttive della Legge n. 241/90 e devono riportare chiaramente i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che sono posti a fondamento degli stessi. Qualora, poi, la motivazione richiami un separato atto, questo dovrà essere allegato al primo.

Inoltre, ai sensi dell'art. 11, rubricato "Interpello del contribuente", ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'Amministrazione finanziaria circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti:

- applicazione di disposizioni tributarie;
- casi concreti e personali;
- obiettive condizioni di incertezza circa l'interpretazione di una disposizione tributaria o di un atto emanato dalla stessa A.F.

B) Violazioni formali

Il contribuente non può essere sanzionato, secondo quanto previsto dall'art. 10 dello Statuto, per aver commesso mere violazioni formali che non comportano alcun debito d'imposta. Allo stesso modo non sono previste sanzioni qualora la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

Il significato del concetto "obiettiva incertezza" è ricavabile dall'antecedente Circolare Ministeriale n.180/E del 10 luglio 1998, con la quale il Ministero delle Finanze ha avuto modo di precisare che si ha *obiettiva incertezza* quando si è di fronte a previsioni normative equivocate, tali da ammettere

interpretazioni diverse e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato determinato.

Non sono, peraltro, punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e che non incidono sulla determinazione della base imponibile dell'imposta.

In sostanza, quindi, al fine di evitare l'irrogazione della sanzione non sarà sufficiente per il contribuente dimostrare che la violazione non ha comportato debito d'imposta, ma l'irregolarità commessa non dovrà essere idonea a pregiudicare (od ostacolare) l'azione ispettiva dell'amministrazione finanziaria.

C) Diritti e doveri del contribuente

L'art. 12 dello Statuto contiene una sorta di decalogo dei diritti e dei doveri dei contribuenti che risultino oggetto di verifica fiscale da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria, in quanto evidenzia chiaramente quali siano i diritti e le garanzie del verificato stesso e quali siano gli obblighi a carico dei verificatori.

La premessa fondamentale è che ogni accesso, ispezione o verifica fiscale all'interno dei locali destinati all'attività oggetto di controllo deve essere necessariamente giustificata da *effettive esigenze di indagine sul luogo*; in caso contrario si ritiene che l'atto possa essere impugnato dinanzi al Tribunale Amministrativo regionale. Nel contempo, essendo l'accesso un atto estremamente intrusivo della privacy del contribuente, in quanto consistente in quella specifica attività mediante la quale l'organo accertatore si porta materialmente (e vi si sofferma) nei luoghi ove sia possibile reperire, mediante ispezioni documentali, verifiche e ricerche, dati attinenti all'attività da verificare, senza – ovvero, contro – la volontà del contribuente (che ne ha la disponibilità), lo stesso deve essere eseguito durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività (salvo situazioni eccezionali ed urgenti da motivarsi adeguatamente) e con modalità idonee ad arrecare la minor turbativa possibile allo svolgimento dell'attività stessa, nonché alle relazioni commerciali e professionali.

4. Le fonti normative secondarie: i regolamenti.

In posizione subordinata rispetto alle fonti di produzione primaria, si collocano nel sistema tributario le **fonti secondarie**, costituite prevalentemente dai **regolamenti**, ossia gli atti normativi emanati dal Governo, dai singoli Ministri, dagli organi della Pubblica Amministrazione, dalle Regioni e dagli Enti locali.

I regolamenti, ancorché sforniti dell'efficacia della legge formale, rappresentano un valido strumento per la disciplina applicativa e di dettaglio del sistema tributario; vengono tradizionalmente distinti dai provvedimenti normativi, in quanto, a differenza di quest'ultimi destinati a risolvere casi

concreti, i regolamenti presentano i caratteri della generalità e dell'astrattezza: vengono definiti atti *formalmente* amministrativi, ma *sostanzialmente* normativi.

5. Le fonti comunitarie: i rapporti tra l'ordinamento comunitario e l'ordinamento interno.

Come già chiarito in precedenza, oltre le fonti *interne* di produzione del diritto tributario, in tale materia rivestono un ruolo fondamentale le fonti **esterne comunitarie ed internazionali**, che rinvergono il loro fondamento nell'art. 11 della Costituzione.

Le **fonti di diritto comunitario** si distinguono in *fonti primarie*, le cui disposizioni sono contenute nei trattati istitutivi dell'Unione Europea e *fonti derivate*, ovvero i regolamenti e le direttive.

5.1. Le convenzioni internazionali.

Il diritto internazionale tributario è formato prevalentemente dalle **convenzioni internazionali**, che assumono rilevanza giuridica nell'ordinamento italiano, soltanto con l'emanazione della legge di ratifica (art. 80 Cost.).

Il crescente sviluppo di relazioni economiche a livello internazionale ha reso indispensabile il coordinamento della normativa tributaria dei vari Stati, onde evitare di incorrere in una doppia imposizione, in quanto, non essendoci dei limiti derivanti dalla legge interna o dal diritto pubblico internazionale al potere di imposizione dei singoli Stati, ciascuno di essi può sottoporre a tassazione il medesimo presupposto di fatto (DE MITA): pertanto, a fronte di una medesima capacità contributiva, si correva il rischio di subire l'assoggettamento ad una tassazione simultanea da parte di più Paesi.

Al fine di evitare di incorrere nel rischio della doppia tassazione, pertanto, vengono predisposte le convenzioni internazionali bilaterali o plurilaterali, preordinate alla regolamentazione del potere di imposizione tra Stati.

A seguito dell'emanazione della legge di ratifica, le norme contenute nelle convenzioni internazionali assumono, all'interno dell'ordinamento, natura di norme precettive di carattere speciale, **che prevalgono su altre norme interne**, salvo che queste non siano più favorevoli rispetto a quelle convenzionali, come precisato dall'art. 169 TUIR.

6. L'efficacia della legge nel tempo e nello spazio.

L'articolo 11, comma 1, delle preleggi stabilisce che **la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo**. Per norma retroattiva, dunque, s'intende una norma che attribuisca conseguenze giuridiche a fattispecie verificatesi in momenti anteriori alla sua data in vigore.

Nel nostro ordinamento soltanto la norma penale non può essere retroattiva. Ogni altra norma può essere anche retroattiva, ma, in linea di principio, non lo è, a meno che il legislatore non la qualifichi tale con formulazione non equivoca.

Hanno efficacia retroattiva, poi, le cosiddette **leggi interpretative**, ossia le leggi emanate per chiarire il significato di norme antecedenti e che, quindi, si applicano a tutti i fatti regolati da queste ultime, anche se anteriori all'emanazione della legge interpretativa.

Tale principio valido per tutto l'ordinamento giuridico ha trovato, tuttavia, una specifica disciplina **in campo tributario** con l'emanazione della legge 27 luglio 2000, n. 212, di approvazione del citato Statuto dei diritti del contribuente, dove, all'art. 3 (analizzato in precedenza), viene stabilito che, salvo casi eccezionali e con legge ordinaria (mai, dunque, con regolamenti), **le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo**.

In relazione all'**efficacia delle norme tributarie nello spazio** vige il **principio della territorialità**, ovvero, le norme producono effetto nell'ambito territoriale in cui lo Stato esercita la propria sovranità.

Tuttavia, in alcuni casi, il legislatore può configurare come presupposto di un'imposta da applicare in Italia, un fatto che è avvenuto all'estero (come ad esempio il caso di un immobile posseduto all'estero che assume rilevanza ai fini Irpef), se il soggetto passivo del tributo è un soggetto residente.

In tali ipotesi si pongono dei problemi di coordinamento con la normativa fiscale del Paese in cui si è realizzato il presupposto impositivo, anche al fine di evitare una **doppia imposizione**, ossia assoggettare a tassazione due volte la medesima ricchezza.

Generalmente tali problematiche vengono risolte con la stipula di apposite convenzioni.

SEZIONE II

L'INTERPRETAZIONE DELLE NORME TRIBUTARIE

1. L'attività di interpretazione di una norma.

In materia tributaria non esistono regole specifiche in tema di interpretazione delle norme; pertanto, si applicano, anche in tale settore, i criteri generali previsti dall'art. 12 disp. prel. cc.

Nei principi generali dello Statuto dei diritti del contribuente, viene espressamente previsto che l'adozione delle norme interpretative, in ambito tributario, può essere disposta solo in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.

1.1. Le circolari interpretative dell'amministrazione finanziaria.

L'Amministrazione finanziaria, nell'esercizio della sua attività di controllo