

Concorso

MAGISTRATURA TRIBUTARIA 2024

146

Magistrati
Tributari

MANUALE ⊕

TEST di verifica per **CIASCUNO** dei **CAPITOLI**

per la **prova preselettiva**

NLD
CONCORSI

Capitolo 3

L'efficacia nello spazio e nel tempo delle norme tributarie e la loro interpretazione

SOMMARIO:

1. Efficacia della norma tributaria nello spazio e nel tempo e il principio di irretroattività. - 2. La cessazione dell'efficacia della norma tributaria: abrogazione, incostituzionalità, disapplicazione. - 3. L'interpretazione della norma tributaria. - 3.1. Gli atti interpretativi dell'Agenzia delle entrate. Le novità del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219.

1. Efficacia della norma tributaria nello spazio e nel tempo e il principio di irretroattività

Le norme tributarie soggiacciono a regole peculiari, riguardanti in primo luogo l'efficacia delle stesse nello spazio e nel tempo.

Quanto all'**efficacia nello spazio**, la legge tributaria ha carattere **territoriale**, per cui essa ha effetto mediamente nel territorio dello Stato. Il legislatore è sempre libero di esplicitare il proprio potere impositivo al di fuori del territorio statale, stabilendo che al ricorrere di un determinato presupposto, la forza economica a questo collegata sia tassabile in Italia (come, ad esempio, nel caso del possesso di un bene all'estero). Tale profilo può generare problemi di doppia imposizione. Le leggi regionali e degli altri enti locali hanno efficacia nell'ambito dei confini dell'ente locale che le ha emanate.

Quanto all'**efficacia nel tempo**, vige il principio di irretroattività della norma tributaria, destinata quindi a valere solo per il futuro.

Il principio di irretroattività della norma tributaria:

- si fonda sull'art. 73, co. 3, Cost., in base al quale le leggi sono pubblicate subito dopo la promulgazione ed entrano in vigore il quindicesimo giorno successivo alla loro pubblicazione;
- è conforme all'art. 10 delle preleggi, per effetto del quale le leggi e i regolamenti divengono obbligatori dopo quindici giorni dalla pubblicazione;
- è ribadito nell'art. 11 delle preleggi, che prevede che la legge non dispone che per l'avvenire e non ha effetto retroattivo;
- è confermato nell'art. 3, co. 1, dello Statuto dei diritti del contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212), a mente del quale le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo.

Il principio di irretroattività, in ambito sanzionatorio, è corollario del principio di legalità di cui all'art. 25 Cost., per cui la condotta sanzionata deve essere successiva all'introduzione della norma che la sanziona: non è pertanto consentito introdurre norme sanzionatorie *ex post*, per reprimere condotte già consumate in precedenza. Ciò riguarda anche la materia delle sanzioni amministrative (non solo, quindi, quelle penali) e con l'art. 3, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, è stato stabilito che nessuno può essere assoggettato a sanzione se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione e che se la legge vigente al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi successive stabiliscono sanzioni di diversa entità, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo (principio del *favor rei*).

Il **rapporto tra fonti normative** nel tempo, anche per leggi tributarie, è regolato dal **criterio cronologico** secondo cui, tra fonti normative aventi lo stesso rango gerarchico e aventi la stessa competenza, si applica la norma emanata successivamente (*lex posterior derogat priori*).

Il suddetto principio, deputato a risolvere le antinomie tra norme, è in ogni caso subordinato:

- al **criterio gerarchico**, in base al quale la norma posta da una fonte di rango inferiore non può mai abrogare una norma posta da fonte superiore, ancorché sia ad essa posteriore (*lex superior derogat inferiori*);
- al **criterio di specialità**: la norma posteriore generale non abroga la norma anteriore speciale (*lex posteriori non derogat priori speciali*).

2. La cessazione dell'efficacia della norma tributaria: abrogazione, incostituzionalità, disapplicazione

L'efficacia della norma tributaria è soggetta alle medesime regole e principi che governano, in generale, l'efficacia delle norme giuridiche.

A volte è la stessa previsione di legge che prevede la durata di validità delle disposizioni in essa contenute (si pensi ad esempio a norme di agevolazione e/o esenzione fiscale). In questo caso si parla di **legge a termine**, proprio a significare che all'interno della stessa previsione normativa è indicato il periodo determinato di efficacia della stessa. Al contrario, quando la legge non prevede un termine, questa è efficace a tempo indeterminato (**legge non a termine**).

L'efficacia della norma, sia essa a tempo determinato o indeterminato, può venire meno nel caso in cui o (i) intervenga una nuova legge ad abrogarla espressamente o indirettamente; o (ii) questa venga dichiarata incostituzionale dalla Corte Costituzionale.

Nel primo caso, si parla di **abrogazione**, che si verifica allorché una norma viene sostituita in tutto o in parte da un'altra norma che interviene successivamente a disciplinare la stessa materia. L'abrogazione, ai sensi dell'art. 15 delle preleggi, avviene per effetto di *leggi posteriori per dichiarazione espressa del legislatore, o per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti o perché la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore*.

L'abrogazione, dunque, può essere:

- *espressa*, quando una norma successiva espressamente abroga la precedente;
- *tacita*, quando viene emanata una norma successiva che prevede norme incompatibili con quella precedente;
- *implicita*, quando viene emanata una norma successiva che prevede norme che ridisciplinano interamente la materia;
- avvenire per il tramite di referendum abrogativo.

La nuova legge può contenere anche delle norme transitorie che si occupano di disciplinare l'entrata in vigore in una certa data.

La cessazione dell'efficacia di una norma può avvenire anche a seguito della sua **declaratoria di incostituzionalità** stabilita con sentenza della Corte Costituzionale. In questo caso gli effetti della norma tributaria cessano *ex tunc* e, quindi, viene meno anche l'originaria obbligazione tributaria di pagamento: il pagamento effettuato diviene indebito in quanto privo di una causa giustificatrice.

Altro rispetto all'abrogazione e all'incostituzionalità della norma tributaria è la sua **disapplicazione**, che si verifica nel caso in cui la disposizione interna contrasti con una norma europea, che ha effetto diretto nell'ordinamento nazionale.

3. L'interpretazione della norma tributaria

L'**interpretazione** è il procedimento logico attraverso il quale si individua e si chiarisce il significato del testo normativo (c.d. disposizione), estraendo dallo stesso la regola giuridica (c.d. norma).

L'operazione interpretativa deve essere condotta alla stregua dell'art. 12 delle preleggi e, anche in materia tributaria, occorre assegnare rilievo al "significato proprio delle parole secondo la

connessione di esse” e alla “intenzione del legislatore”. Tali sono i criteri **letterale, teleologico e sistematico** che si ritiene debbano concorrere insieme.

Importante è, altresì, l'**interpretazione adeguatrice** che assegna alla norma un significato più adeguato ai principi costituzionali e unionali, evitando così l'illegittimità della disposizione.

Si parla, invece, di **norme di interpretazione autentica** quando una fonte di produzione di una norma giuridica contiene l'interpretazione di una disposizione emanata in precedenza; è un intervento normativo in senso proprio che dispiega i propri effetti *erga omnes* ed *ex tunc*, cioè dal momento della entrata in vigore della norma previgente interpretata.

Perplessità sussistono sull'applicabilità dell'**interpretazione analogica**, in base alla quale una fattispecie concreta, che non risulta regolata da una specifica disposizione, può essere definita avendo riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe (art. 12, co. 2 preleggi); l'analogia è in ogni caso esclusa, *ex art.* 14 preleggi, per le norme sanzionatorie tributarie.

È poi frequente ritrovare, nella legislazione fiscale, riferimenti ad istituti e concetti tipici di altre branche del diritto: *(i)* se la norma tributaria si limita a richiamare l'istituto, il significato da attribuire è lo stesso che viene riconosciuto nel settore di origine; *(ii)* se la norma tributaria richiama l'istituto attribuendogli una propria originale definizione, allora vale quest'ultimo significato.

► 3.1. Gli atti interpretativi dell'Agenzia delle entrate. Le novità del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219.

Gli atti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria sono:

- **circolari**: atti amministrativi a rilevanza interna, redatti da organi gerarchicamente sovraordinati e indirizzati a organi gerarchicamente subordinati con lo scopo di indirizzare l'attività di quest'ultimi;
- **risoluzioni**: atti particolari contenenti risposte a determinati quesiti relativi a casi specifici;
- **istruzioni**: relative alle esatte modalità di compilazione di determinati atti tributari (esempio dichiarazioni dei redditi e modulistica fiscale);
- **pareri**: espressi a seguito di specifiche istanze presentate all'amministrazione finanziarie o previste da normative vigenti.

Il **d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219**, nell'ambito della Riforma Fiscale di cui alla legge delega 9 agosto 2023, n. 111, ha introdotto, all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, talune disposizioni rilevanti in punto di circolari e prassi.

In particolare, l'**art. 10-sexies** (Documenti di prassi), ha previsto che l'amministrazione finanziaria fornisce supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie mediante:

- **a) circolari interpretative e applicative**, definite dal successivo art. 10-septies come quei documenti con i quali l'amministrazione finanziaria fornisce: la ricostruzione del procedimento formativo delle nuove disposizioni tributarie e i primi chiarimenti dei loro contenuti; approfondimenti e aggiornamenti interpretativi conseguenti a nuovi orientamenti legislativi e giurisprudenziali; inquadramenti sistematici su tematiche di particolare complessità; istruzioni operative ai suoi uffici. La norma specifica che nella elaborazione delle circolari, l'amministrazione finanziaria, nei casi di maggiore interesse, può effettuare interlocuzioni preventive con soggetti istituzionali ovvero con ordini professionali, associazioni di categoria o altri enti esponenziali di interessi collettivi, nonché farle oggetto di pubblica consultazione prima della loro pubblicazione;
- **b) consulenza giuridica**, definita dall'art. 10-octies come quella consulenza giuridica che l'amministrazione finanziaria offre, su richiesta, alle associazioni sindacali e di categoria, agli ordini professionali, agli enti pubblici o privati, alle regioni e agli enti locali, nonché alle amministrazioni dello Stato per fornire chiarimenti interpretativi di disposizioni tributarie su

casi di rilevanza generale che non riguardano singoli contribuenti. La richiesta di consulenza giuridica non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

- **c) interpello** (art. 11; si veda *infra*);
- **d) consultazione semplificata**. Questa è disciplinata dall'art. 10-*nonies*, il quale prevede che le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni accedono gratuitamente, su richiesta relativa a casi concreti, a una apposita banca dati che contiene i documenti di cui all'articolo 10-*sexies*, le risposte a istanze di consulenza giuridica e interpello, le risoluzioni e ogni altro atto interpretativo. L'accesso al servizio è offerto esclusivamente, oltre a tutte le persone fisiche, anche non residenti, alle società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice e alle società ad esse equiparate che applicano il regime di contabilità semplificata. La banca dati consente l'individuazione della soluzione al quesito interpretativo o applicativo esposto dal contribuente. Quando la risposta al quesito non è individuata univocamente, la banca dati informa il contribuente che può presentare istanza di interpello. L'utilizzazione del servizio di cui al presente articolo è condizione di ammissibilità ai fini della presentazione di istanze di interpello.

Quiz | L'efficacia nello spazio e nel tempo delle norme tributarie e la loro interpretazione

1. **Che carattere ha la legge tributaria in termini di efficacia spaziale?**
 - A. Globale
 - B. Territoriale
 - C. Internazionale
2. **Su quale articolo si fonda il principio di irretroattività della norma tributaria?**
 - A. Articolo 10 delle preleggi
 - B. Articolo 73 comma 3, Cost.
 - C. Articolo 11 delle preleggi
3. **In che modo le leggi regionali e degli altri enti locali hanno efficacia in termini tributari?**
 - A. A livello nazionale
 - B. Solo all'interno dei confini dell'ente locale
 - C. In tutto il territorio dell'Unione Europea
4. **Qual è il principio che regola il rapporto tra fonti normative tributarie nel tempo?**
 - A. *Lex posterior derogat priori*
 - B. *Lex specialis derogat generali*
 - C. *Lex superior derogat inferiori*
5. **Che cos'è l'abrogazione in ambito tributario?**
 - A. Modifica di una norma tributaria
 - B. Sostituzione di una norma tributaria con una successiva
 - C. Introduzione di una nuova norma tributaria
6. **Come può cessare l'efficacia di una norma tributaria a termine?**
 - A. Con il raggiungimento del termine specificato nella legge
 - B. Con una sentenza della Corte Costituzionale
 - C. Con un referendum abrogativo
7. **Cosa accade quando una norma tributaria viene dichiarata incostituzionale?**
 - A. La norma rimane in vigore ma non applicabile
 - B. La norma viene modificata dal legislatore
 - C. Gli effetti della norma cessano ex tunc
8. **In che modo l'interpretazione adeguatrice influisce sulla norma tributaria?**
 - A. Assegna un significato più adeguato ai principi costituzionali
 - B. Modifica il testo della norma
 - C. Introduce nuove disposizioni nella norma
9. **Qual è il ruolo delle circolari nell'interpretazione delle norme tributarie?**
 - A. Modificare la normativa esistente
 - B. Fornire chiarimenti interpretativi
 - C. Stabilire nuove regole tributarie
10. **Che cos'è la consulenza giuridica in ambito tributario?**
 - A. Un servizio di consulenza offerto dall'amministrazione finanziaria
 - B. Una forma di interpello avanzato
 - C. Una pratica di soluzione di casi tributari complessi
11. **Che cos'è l'interpello in materia tributaria?**
 - A. Una richiesta di consulenza su una norma specifica
 - B. Un modo per risolvere controversie tributarie
 - C. Un mezzo per ottenere chiarimenti su casi concreti
12. **Qual è il criterio principale dell'interpretazione della norma tributaria?**
 - A. Il significato letterale delle parole
 - B. L'intenzione del legislatore
 - C. La prassi amministrativa
13. **Come viene risolto il conflitto tra norme tributarie di rango gerarchico diverso?**
 - A. Con il criterio di specialità
 - B. Attraverso il criterio cronologico