

Le fonti, il principio di riserva di legge, la legge tributaria e il ruolo della Corte Costituzionale - Cap. 3 – 4

Le fonti del diritto:

sono gli atti e i fatti previsti dall'ordinamento per la produzione di norme giuridiche. Pertanto le fonti generano → norme, le quali a loro volta concorrono alla formazione dell'ordinamento. Il complesso delle norme tributarie forma l'ordinamento tributario.

Sono fonti del diritto:

- Le leggi
- I regolamenti
- Le norme corporative figurano i contratti collettivi di lavoro.
- Gli usi

Art. 23 Cost.

<<Nessuna prestazione patrimoniale o personale può essere imposta se non in base alla legge>>.

LA RISERVA TRA LEGGE E GLI ATTI AVENTI FORZA DI LEGGE

Il nostro ordinamento giuridico prevede che i tributi siano introdotti per legge. Dietro a questa disposizione c'è l'idea della predeterminazione dei criteri sulla base dei quali ciascuno dei tributi deve contribuire alla spesa pubblica, in modo da evitare scelte casuali, discriminatorie o addirittura arbitrarie.

La prestazione imposta può dirsi:

- ➔ **Personale** = qualora al contribuente sia richiesto di fare qualcosa, comportandosi in un certo modo o assumendo un determinato atteggiamento, senza che ciò comporti il pagamento di una somma di denaro. Si pensi all'obbligo di chiedere l'attribuzione di un numero di partita IVA; di comunicare la cessazione dell'attività economica, di segnalare lo spostamento della sede principale.
- ➔ **Patrimoniale** = consiste invece nel versare una somma di denaro. Al contribuente che abbia realizzato determinati fatti economici può essere imposto il versamento di un certo contributo (per esempio a titolo di IVA, IPERF, IRES).

Non esiste un'ineludibile concatenazione tra obbligo di eseguire una prestazione personale e quello di eseguire una prestazione patrimoniale di carattere tributario.

Possono esistere prestazioni personali propedeutiche ad una successiva prestazione patrimoniale.

Allo stesso modo, possono prospettarsi casi di prestazioni patrimoniali che precedono le prestazioni personali, oppure casi nei quali alle prestazioni personali non fa seguito alcuna prestazione patrimoniale.

Le prestazioni di natura personale e quelle di natura patrimoniale debbono essere calate sul contribuente <<in base alla legge>>. Quest'ultima espressione è indicativa del fatto che la riserva di legge è <<relativa>> e non <<assoluta>>.

- ✓ Riserva di legge assoluta → la materia può essere disciplinata solo dalla legge.
- ✓ Riserva di legge relativa → le prestazioni patrimoniali e personali possono essere disciplinate anche da regolamenti amministrativi a condizione che la legge costituisca la base dei regolamenti.

La riserva di legge esprime:

- La protezione del patrimonio personale di fronte a scelte normative effettuate dal parlamento. Le scelte in materia tributaria devono essere operate nell'ambito dell'attività parlamentare laddove avviene un dibattito al quale partecipano anche le minoranze politiche.
- Un maggior coordinamento tra l'esigenza generale della collettività, di trovare le risorse per finanziare la spesa pubblica e l'esigenza particolare del singolo di protezione del proprio patrimonio personale.

IL CARATTERE RELATIVO DELLA RISERVA

Con il termine "legge" ci si riferisce non soltanto alle leggi in senso formale, ma anche agli atti che, pur non essendo leggi in senso formale, sono dotati della stessa forza di legge.

- ✚ Sono leggi in senso formale le leggi parlamentari → frutto dell'attività parlamentare.
- ✚ Sono leggi in senso sostanziale, che hanno la stessa forza di legge, i decreti legge e i decreti legislativi → frutto del Governo.

Per i decreti-legge e i decreti legislativi che sono atti dell'Esecutivo cioè del Governo, è previsto un intervento parlamentare sotto forma di legge di conversione.

La legge di conversione è posteriore al decreto-legge, nei casi di necessità ed urgenza, il governo vara il decreto e il Parlamento, qualora ne condivida il contenuto, lo converte in legge. La conversione può avvenire anche con modifiche.

Per contro la legge - delega è anteriore al decreto legislativo. Prima il Parlamento fissa nella legge i principi e i criteri direttivi della materia e soltanto in un secondo tempo, entro un termine il Governo provvede all'emanazione del decreto legislativo, nel rispetto dei principi e dei criteri direttivi fissati dalla stessa delega.

*** il decreto - legge è impiegato nelle situazioni nelle quali è necessario intervenire con rapidità.

Si è assistito in passato ad un abuso della decretazione d'urgenza, probabilmente allo scopo di stimolare il Parlamento ad intervenire su talune tematiche, con il rischio in caso di inattività, di decadenza del decreto per mancata conversione in legge.

I decreti - legge non convertiti cessano di avere efficacia ex tunc, anche se gli eventuali rapporti giuridici sorti durante il periodo di vigenza del decreto possono essere "fatti salvi" dalla legge.

Si prevede inoltre che i **regolamenti** non possono contenere norme contrarie alle disposizioni delle leggi.

Pertanto ove il regolamento si ponga in contrasto con la legge:

- Può essere disapplicato dal giudice ordinario
- Può essere annullato dal giudice amministrativo

Per quanto concerne gli atti della PA Pubblica Amministrazione, essi si distinguono tra:

- ❖ Atti amministrativi individuali → es. avviso di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate contestando al contribuente la violazione di norme tributarie.
- ❖ Atti amministrativi generali → si rivolge in modo generale e astratto ad un ampio numero di soggetti.

Distinzione tra regolamenti e atti amministrativi generali:

regolamenti = costituiscono fonti del diritto

atti amministrativi generali = si limitano ad applicare la legge

Con specifico riferimento al diritto tributario, devono essere espressamente previsti dalla legge, quale fonte primaria, gli elementi strutturali del tributo ossia:

- Presupposto oggettivo e soggettivo
- Base imponibile e aliquote

Quanto invece alle disposizioni in tema di accertamento e di riscossione del tributo, è stato sostenuto che esse possano essere previste anche da fonti secondarie, quali regolamenti amministrativi a condizione che:

- La fonte primaria abbia in precedenza indicato principi e criteri direttivi
- Le norme regolamentari, aventi natura procedimentale, non celino in realtà una natura sostanziale

Le fonti secondarie sono talvolta deputate a regolamentare aspetti tecnici o specifici attinenti alla struttura del tributo.

Le disposizioni tributarie possono essere suddivise tra:

- ✚ Sostanziali
- ✚ Procedimentali
- ✚ Sanzionatorie
- ✚ Processuali
- ✚ Sulle prove

1. Le disposizioni sostanziali = attinenti il criterio di riparto, riguardano la struttura del tributo in termini di presupposti oggettivo e soggettivo, base imponibile e aliquote.

Gli effetti temporali di dette disposizioni sostanziali producono effetti solo per il futuro.

2. Le disposizioni procedurali = concernenti le modalità di applicazione del tributo nel rispetto delle predette disposizioni sostanziali,
- hanno ad oggetto: gli adempimenti formali del contribuente (tenuta della contabilità, presentazione di dichiarazioni o denunce tributarie periodiche), i controlli dell'amministrazione finanziaria, la riscossione e i rimborsi dei tributi.

Gli effetti temporali di dette disposizioni procedurali sono soggette alla regola del tempus regit actum, nel senso che esse si applicano nel momento in cui è avviata l'attività di controllo anche se quest'ultimo ha ad oggetto fatti accaduti in periodi di imposta in cui le regole procedurali erano diverse.

3. Le disposizioni sanzionatorie = sono quelle volte a comminare sanzioni tributarie, amministrative e penali, al contribuente che viola
- disposizioni sostanziali e/o procedurali.
4. Le disposizioni processuali o procedurali = sono quelle attinenti il processo tributario.

Gli effetti temporali di dette disposizioni assumono rilevanza nel momento in cui l'amministrazione finanziaria avanza la propria pretesa mediante l'atto impositivo, e ciò al fine di evitare interferenze, a favore del contribuente o dell'amministrazione finanziaria, a processo già instaurato.

Quanto alle **fonti di diritto estero**, va innanzitutto precisato che la Costituzione Italiana ha consentito alla limitazione della propria sovranità attraverso tre disposizioni:

Art. 10

<<l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute>>.

Art. 11

<<L'Italia consente in condizioni di parità con altri Stati alle limitazioni della sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni>>.

Art. 117

<<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>>.

L'Italia ha quindi accettato che la produzione normativa avvenga a livello sovranazionale cosicché alle fonti del diritto di origine nazionale si affiancano le fonti comunitarie di tipo:

- ➔ **Primario** = TUE (principi istituzionali UE), TFUE (regole di funzionamento delle istituzioni UE, competenze dell'Unione e le quattro libertà fondamentali: merci, persone, capitali e prestazioni di servizi) e Carta dei diritti dell'Unione Europea.
- ➔ **Secondario** = regolamenti (direttamente applicabili all'interno degli Stati membri) e direttive (vincolanti nei confronti degli Stati membri e non direttamente nei confronti dei cittadini. La Corte di Giustizia ha stabilito che trascorso il termine per il recepimento, ove la Direttiva sia precisa e incondizionata quest'ultima produce i relativi effetti = self – executing)
- ➔ **Le decisioni** = atti vincolanti aventi come destinatari soggetti determinati quali persone fisiche, persone giuridiche e singoli Stati membri.
- ➔ **Raccomandazioni** = rivolti agli Stati membri ed emanati da tutte le istituzioni europee, sono finalizzate ad invitare gli Stati membri ad adottare determinati comportamenti.

La Corte Costituzionale ha sancito la coesistenza dei due ordinamenti (interno e europeo) e la prevalenza di quello UE sulle relative materie di competenza: dazi doganali, armonizzazione delle legislazioni, Iva, imposte sul consumo e altre imposte indirette, ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri aventi incidenza diretta sull'instaurazione e sul funzionamento del mercato interno.

Le sentenze pregiudiziali

La Corte si pronuncia prima che un giudice nazionale possa decidere la controversia sottoposta al proprio giudizio.

Il giudice nazionale, in presenza di dubbi circa la portata applicativa di una norma europea, sospende il processo e investe della questione la Corte di Giustizia. Il rinvio è facoltativo se si tratta di giudice non di ultima istanza, mentre il rinvio è obbligatorio se si tratta di giudice di ultima istanza.

***La corte suprema è il giudice di ultima istanza, cioè che contro le sue decisioni non è dato ricorso ad altri giudici.

Il giudice europeo investito della questione non risolve quindi la controversia, ma si limita a chiarire al giudice nazionale il significato delle norme europee in modo che quest'ultimo possa emettere la propria sentenza nel rispetto del diritto europeo.

Nel caso in cui invece, vi sia una chiara incompatibilità tra la norma europea e quella domestica, il giudice nazionale dovrà disapplicare quest'ultima e decidere la causa in base alla norma europea.

Passando dalle fonti di diritto europeo a quelle di diritto internazionale, si nota che queste ultime sono costituite da **convenzioni internazionali, consuetudini internazionali e principi generali del diritto**.

Passando da quest'ultimo ambito a quello locale, vale menzionare le **leggi tributarie regionali**.

Non hanno invece contenuto normativo:

- Le circolari
- Le risoluzioni
- Le istruzioni alle dichiarazioni tributarie
- I comunicati stampa

LE SENTENZE DELLA CORTE COSTITUZIONALE

Sentenze di accoglimento della Corte Costituzionale, non costituiscono fonti di produzione del diritto tributario.

La Corte Costituzionale ha il compito di valutare se le disposizioni di legge siano o meno conformi al dettato costituzionale.

Tale valutazione può avvenire solo dopo che i giudici penali, civili e amministrativi hanno rilevato profili di incompatibilità.

Dopo che detti giudici effettuano il rinvio alla Consulta sottoponendo la predetta questione di costituzionalità. Le disposizioni di cui viene chiesto il **vaglio** costituzionale (un esame accurato che precede una scelta), mediante apposita **ordinanza** devono essere **rilevanti** e la questione di costituzionalità deve essere **fondata**.

A questo punto la Corte Costituzionale:

- ✚ Se la disposizione oggetto di rinvio è **anticostituzionale** viene dichiarata illegittima, la quale è espunta dall'ordinamento. La sentenza di accoglimento ha efficacia retroattiva, cioè produce i suoi effetti su tutti i rapporti giuridici. Tale retroattività trova un limite: nei rapporti esauriti, ossia in caso di:
 - ➔ Passaggio giudicato in termini di decorrenza dei termini di decadenza o di prescrizione.
- ✚ Può essere dichiarata come disposizione oggetto di rinvio perché non rilevante.