

UNIVERSITÀ DI CATANIA
PUBBLICAZIONI DELLA FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Nuova serie

302



SITUAZIONI SOGGETTIVE E DIRITTO PUBBLICO

a cura di

ROSANNA BELFIORE ed ELEONORA NICOSIA



Edizioni Scientifiche Italiane



UNIVERSITÀ DI CATANIA
PUBBLICAZIONI DELLA FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Nuova serie

302

SITUAZIONI SOGGETTIVE E DIRITTO PUBBLICO

a cura di

ROSANNA BELFIORE ed ELEONORA NICOSIA



Edizioni Scientifiche Italiane

Il volume è stato finanziato con i fondi del progetto di ricerca PRO.PO.S.T.E. - PROCESSI, POTERI, SOGGETTI: TRADIZIONE ED EVOLUZIONE. Le situazioni giuridiche soggettive e i nuovi orizzonti del diritto pubblico, erogati nell'ambito del «PIAno di inCENTivi per la Ricerca - PIA.CE.RI.» dell'Università di Catania 2020/2022.

L'inserimento di questo volume nella Collana "Università di Catania. Pubblicazioni della Facoltà di Giurisprudenza" è stato deliberato dal Consiglio del Dipartimento di Giurisprudenza.

BELFIORE, Rosanna; NICOSIA, Eleonora (*a cura di*)

Situazioni soggettive e diritto pubblico

Collana: Pubblicazioni della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Catania, 302

Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2024

pp. XIV+338; 24 cm

ISBN 978-88-495-5743-5

© 2024 by Edizioni Scientifiche Italiane s.p.a.

80121 Napoli, via Chiatamone 7

Internet: www.edizioniesi.it

E-mail: info@edizioniesi.it

I diritti di traduzione, riproduzione e adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche) sono riservati per tutti i Paesi.

Fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, comma 4 della legge 22 aprile 1941, n. 633 ovvero dall'accordo stipulato tra SIAE, AIE, SNS e CNA, CONFARTI-GIANATO, CASA, CLAAI, CONFCOMMERCIO, CONFESERCENTI il 18 dicembre 2000.

E-book

ISBN 9788849557442

Creative Commons Attribuzione - Non commerciale - Non opere derivate 4.0 Internazionale

(CC BY-NC-ND 4.0)



Indice

<i>Autori</i>	VII
<i>Introduzione</i>	IX
<i>Il progetto di ricerca «PRO.PO.S.T.E.»</i>	XI

PARTE I

Situazioni soggettive e azione amministrativa

FRANCESCO ARCARIA, <i>La soggettività giuridica del fisco nel diritto romano</i>	3
ANTONIO GUIDARA, <i>Legalità, riserva di legge e indisponibilità del tributo: alcune considerazioni per una visione sovranazionale</i>	23
GABRIELE FERLITO, <i>Le situazioni giuridiche «provvisorie» dell'amministrazione finanziaria</i>	37
MARIA PIA NASTRI, <i>Cronaca di una riforma annunciata: l'accesso agli atti nel procedimento tributario</i>	53
GUIDO SALANITRO, <i>Sull'attualità della figura del responsabile d'imposta. Dal notaio all'albergatore, alla global minimum tax</i>	71
NICOLA PIGNATELLI, <i>La tutela degli interessi legittimi innanzi ai «silenzi» in materia di autorizzazione paesaggistica</i>	85
BIAGIO SPAMPINATO, <i>Distingue frequenter: gli interessi legittimi «dipendenti»</i>	103

PARTE II

Situazioni soggettive e processi

GIAN PAOLO DOLSO, <i>Evoluzioni e trasformazioni del giudizio di costituzionalità delle leggi: i poteri istruttori della Corte e la loro evoluzione</i>	123
ALESSANDRO FABBI, <i>Situazioni giuridiche e processo civile: micro-speculazioni tra dogmi, categorie e concetti, dall'angolo visuale dell'accordo</i>	153
FRANCESCO TESTA, <i>Le situazioni soggettive e la loro tutela nel sistema di protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea</i>	213
MITJA GIALUZ, <i>Innovazione tecnologica e procedimento penale nella «riforma Cartabia»</i>	219
MICHELE CAIANIELLO, <i>Il processo penale telematico. Uno sguardo di insieme sulle nuove previsioni introdotte alla luce delle linee ispiratrici della riforma</i>	241
SILVIA SIGNORATO, <i>Indagini e prove digitali</i>	265
ROSANNA BELFIORE, <i>Il sequestro preventivo e la tutela del terzo</i>	295
FABIO CASSIBBA, <i>Il problema del controllo giurisdizionale: il criterio della «ragionevole previsione di condanna»</i>	311
GIORGIO SPANGHER, <i>Udienza predibattimentale: le modifiche all'imputazione</i>	323

ANTONIO GUIDARA

Legalità, riserva di legge e indisponibilità del tributo: alcune considerazioni per una visione sovranazionale*

SOMMARIO: 1. Delimitazione dell'indagine: l'indisponibilità del tributo. – 2. Il fondamento costituzionale dell'indisponibilità del tributo: la riserva di legge. – 3. Declinazioni della riserva di legge in materia tributaria. – 4. L'impropria invocazione del principio di legalità.

1. La distinzione tra i principi di legalità e di riserva di legge in materia tributaria non sempre è colta o adeguatamente messa a fuoco: accade, infatti, che non si valorizzi a sufficienza il secondo principio, considerandolo non di rado una mera riaffermazione del primo. Mentre si tratta di due principi fondamentali dello Stato di diritto, diversi quanto a genesi, significati, implicazioni. La distinzione, ai fini che qui interessano, consente proprio di valorizzare il principio di indisponibilità del tributo. E per essere più efficaci nella brevità dell'esposizione che segue, si parte dall'ultimo sintagma del titolo, *id est* l'indisponibilità del tributo. Si guarda al diritto italiano per svolgere considerazioni che vadano oltre lo stesso in una dimensione sovranazionale che possa essere di interesse anche per il mondo latino-americano, cui è destinato il presente intervento, ma non solo.

L'attenzione al tema dell'indisponibilità è stimolata innanzi tutto da vaghezza e improprietà dei ricorrenti riferimenti. Prevalgono, infatti, i riferimenti dell'indisponibilità o all'obbligazione tributaria o al credito tributario, che della prima costituirebbe la componente attiva, i quali dimostrano un approccio datato e inadeguato al tema dell'indisponibilità: tant'è che il suo fondamento viene rinvenuto nella disciplina civilistica dei diritti indisponibili oppure in previsioni *ad hoc* stabilite dal legislatore, come l'art. 18 della *Ley General Tributaria spagnola* (per il quale «*El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa*») o il più datato italiano art. 49 del r.d. 23 maggio 1924, n. 827 (per il quale nei contratti stipulati dallo Stato «... non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione»).

Senonché nel diritto tributario difficilmente può parlarsi di situazioni di debito e di credito che siano correlate tra loro, vale a dire di un rapporto

* Si ripropone, in italiano e con alcuni adattamenti, il testo della relazione (contenuta nelle dimensioni e nei riferimenti), ammessa a *Las XXXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Santiago del Cile, 13-18 ottobre 2024.

obbligatorio. Ciò essenzialmente perché i rapporti tra contribuente e amministrazione sono connotati da profili che esulano dalle normali obbligazioni pecuniarie: l'amministrazione a differenza del normale creditore può azionare *ex se* le sue pretese, esercitando i poteri autoritativi di cui dispone (come è noto, essa determina l'esistenza di un eventuale debito, lo quantifica e lo riscuote, anche contro la volontà del «debitore»); inoltre, essa stessa punisce l'inadempimento del contribuente con l'applicazione di una sanzione (amministrativa), che di regola non si riscontra nei normali rapporti di debito-credito¹. Più corretto appare riferirsi alle potestà che esercita l'amministrazione finanziaria: e segnatamente, ai fini che qui interessano, a quelle che hanno ad oggetto il tributo, ossia quelle di accertamento e di riscossione.

Più esattamente nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria emergono una pluralità di situazioni giuridiche dal contenuto eterogeneo. Così in capo al contribuente si hanno situazioni quali obblighi (di dichiarazione, di versamento, ecc.), diritti (a detrazione, a deduzioni, ecc.), soggezioni (alle varie potestà amministrative), interessi legittimi (a fronte dei vari provvedimenti dell'amministrazione), opzioni (per regimi contabili, regimi di determinazione del tributo, ecc.); e solo raramente veri rapporti di debito-credito, riconducibili alle obbligazioni: essenzialmente le situazioni in cui il contribuente è creditore. E parallelamente si constatano una pluralità di atti amministrativi (atti di accertamento, atti di liquidazione, ordini di pagamento, provvedimenti sanzionatori, rifiuti di rimborso, cautele amministrative, ecc.), i quali sono espressione non già di una unitaria funzione impositiva, ma di una pluralità di funzioni, essendo diversi i poteri espressi, ma anche le norme di riferimento, le situazioni coinvolte, gli interessi perseguiti.

Mi rendo conto che il confronto con altri ordinamenti (per quanto sia comune la matrice) come anche il loro diverso sviluppo (lo stesso «Stato di diritto» conosce più passaggi) non consentono di giungere agevolmente alle conclusioni di cui sopra. Ciò vuol dire: che, senza indugiarmi più di tanto, le categorie del diritto civile – più condivise e meglio comparabili – si prestano meglio, per lo meno in prima battuta, a spiegare i fenomeni tributari (così – limitando l'attenzione all'ordinamento di chi scrive – è accaduto nel passato, ma accade tuttora); ma anche che della relatività dei riferimenti al diritto civile bisogna essere consapevoli, specie se si considerano la frequente inadeguata percezione del diritto tributario e la sua giovane età (è sufficiente osservare che in alcuni stati il diritto tributario non è un insegnamento universitario autonomo, che le controversie tributarie spesso non sono decise da organi giudiziari dedicati o adeguatamente attrezzati). Infatti, non vi è dubbio che il diritto tributario è diritto pubblico e che per

¹ Tra l'altro, le eventuali clausole penali del diritto privato – cui le sanzioni amministrative tributarie si potrebbero tutt'al più e in una visione pan-privatistica accostare – sono pur sempre frutto dell'accordo dei contraenti.

esso passano tra le potestà più forti dello Stato! Ma si badi bene che questi discorsi attengono già all'ordinamento italiano (oggetto di privilegiata osservazione da parte di chi espone). Si pensi in esso alla coesistenza delle diverse ricostruzioni dei fenomeni tributari, in chiave più civilistica o in chiave più pubblicistica, riconducibili nell'ordine alle contrapposizioni tra sostenitori delle teorie dichiarative e delle teorie costitutive: se le posizioni dei secondi sembrano avere avuto la meglio (finanche nei più recenti interventi legislativi), ci si confronta con una Corte di Cassazione che riassume posizioni del passato più vicine alle teorie dichiarative ed ancora parla di «impugnazione-merito», con riferimento alla natura del processo tributario, per giustificare un (sindacato sul rapporto e un) accertamento giudiziale sostitutivo della volontà amministrativa estrinsecantesi nel provvedimento impositivo.

Allora, in una prospettiva comparata, appare preferibile guardare ai contenuti: ciò che è indisponibile è il tributo, sia che lo si consideri oggetto di un credito sia che lo si consideri oggetto di potestà amministrative; l'indisponibilità attiene appunto a situazioni giuridiche attive, siano esse crediti o potestà amministrative, atteggiandosi quale limite al loro esercizio e consiste nella carenza originaria o sopravvenuta del potere di disporre che deriva appunto da quel particolare contenuto di esse, che è dato dal tributo.

Chi scrive, come si è probabilmente inteso, preferisce riferirsi alle potestà amministrative e al tributo quale oggetto di queste ultime. Più esattamente, e preferibilmente, l'indisponibilità si atteggia a limite dell'azione amministrativa: nel potere di disporre si ricomprendono tutti i mutamenti giuridici della potestà, che attengono al suo esercizio, compresa un'eventuale rinuncia espressa o tacita. Può dirsi che il potere di disporre inerisce ad una potestà amministrativa se il titolare di essa abbia la possibilità di decidere se e come esercitarla, ossia di scegliere tra più soluzioni possibili; mentre manca ove manchi tale possibilità, ossia ove la manifestazione di volontà non possa avere che un unico contenuto. Ciò vuol dire che se la potestà è discrezionale vi è potere di disporre, mentre se la potestà è vincolata non vi è potere di disporre. In altre parole alle potestà amministrative sono predicabili gli attributi della disponibilità-discrezionalità e della indisponibilità-vincolatezza. Inoltre, l'intensità dell'indisponibilità non può essere riferita indistintamente all'azione amministrativa in genere e dell'amministrazione finanziaria in particolare, ma va determinata in relazione al contenuto di ciascuna potestà, con la conseguenza che l'azione amministrativa può essere in tutto o in parte vincolata.

2. La ricerca del fondamento costituzionale dell'indisponibilità del tributo impone di indagare entrambi i principi costituzionali che comunemente connotano il diritto tributario: il dovere di contribuzione secondo capacità contributiva e la riserva di legge in materia tributaria.

Qui, per esigenze di brevità, ma anche per finalizzare meglio l'analisi che si vuole condurre, si saltano le considerazioni che attengono al dovere di contribuzione secondo capacità contributiva, come declinato nei diversi ordinamenti: ora con previsioni specifiche, ora – più spesso – quale corollario del principio di uguaglianza. Ci si limita a dire che esso riguarda essenzialmente l'attività del legislatore e non appare idoneo, per lo meno da solo, a fondare l'indisponibilità del tributo: rappresenta soltanto un limite, sicuramente il più significativo, alle scelte che può compiere il legislatore tributario, delle quali vuole garantire coerenza e razionalità intrinseche e sistematiche².

Si guarda invece al secondo principio, quello del consenso al tributo, noto anche come *no taxation without representation*: il consenso al tributo viene espresso dal popolo per il tramite degli organi rappresentativi dello stesso (tipicamente i parlamenti), i quali lo esprimono per il tramite di atti legislativi (con le diverse declinazioni della potestà legislativa previste nei diversi ordinamenti); sicché il principio viene comunemente conosciuto come principio della riserva di legge in materia tributaria (e così ci si riferirà in seguito ad esso).

Esso con diverse enunciazioni è presente in un po' tutte le Costituzioni degli stati moderni³. Si pensi a previsioni degli artt.: 23 della Costituzione italiana («nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»); 34, comma 2, della Costituzione francese, per il quale «La loi fixe les règles concernant: ... – l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures; ...»; 31, comma 3, della Costituzione spagnola («sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley»); 103 della Costituzione portoghese, per il quale «... 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei»⁴.

² Il dovere di contribuzione alle spese dello Stato e l'individuazione dei fatti indici di capacità contributiva nello Stato di diritto sono prerogativa del legislatore, a maggior ragione in presenza di una riserva di legge in materia, contemplata da pressoché tutte le carte costituzionali moderne, e di indicazioni costituzionali, al legislatore, talora pure presenti, dei criteri di valutazione dei fatti indici della capacità contributiva, quali la progressività, di cui ad esempio nell'art. 53, comma 2, della Costituzione italiana, ove appunto si prevede che «il sistema tributario è informato a criteri di progressività» (il comma 1, si ricorda, recita: «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva»).

³ Per una ricognizione delle principali costituzioni cfr. già V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999, p. 21 ss.

⁴ Se si guarda all'ordinamento del Cile, che ospita questo convegno, rileva il combinato disposto di più articoli della Costituzione Cilena: principalmente il 65 (cfr. il comma 2: «Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean ... sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados»), ma si vedano anche il 63 («Sólo son materias de ley: 2) Las que

Di tale principio si evidenzia comunemente la preminente funzione di garanzia, la quale, venuta meno (di regola, per lo meno) l'accezione originaria di contrapposizione delle assemblee elettive al potere «forte» del Sovrano, assume una duplice veste: di garanzia della sfera di libertà (personale e patrimoniale da interventi autoritativi dell'amministrazione; di garanzia degli interessi pubblici sottesi agli interventi autoritativi, che si concretano nelle «prestazioni tributarie» oppure, laddove sono prevalse visioni più garantiste (come nelle Costituzioni di Italia e in Spagna), nelle più ampie «prestazioni imposte» (vale a dire non solo tributarie). E la garanzia è data dal necessario e pregnante intervento della legge, ossia di un atto che esprime, per il tramite delle assemblee elettive, la volontà del corpo elettorale nella sua interezza (non solo la maggioranza, ma anche le opposizioni); ed è accentuata dalla disciplina costituzionale dei procedimenti e degli effetti delle leggi e dalle garanzie che di conseguenza le assistono (date principalmente dalla rigidità delle Costituzioni, dalla collocazione delle leggi al vertice delle fonti del diritto, dalla loro possibile disapplicazione solo all'esito di un giudizio di incostituzionalità che spesso gli ordinamenti riservano al Giudice Costituzionale).

Ma la funzione di garanzia si coglie anche in un altro importante significato delle richiamate previsioni costituzionali, non sempre sufficientemente messo a fuoco, che riguarda direttamente l'azione dell'amministrazione finanziaria e consiste nell'escluderne o limitarne la discrezionalità amministrativa. Infatti, laddove prevede una riserva di legge, come negli articoli in esame, la Costituzione onera il legislatore a dettare la disciplina della materia riservata, consentendo margini di intervento piuttosto circoscritti ad organi e soggetti diversi dal legislatore (essenzialmente l'esecutivo e gli enti territoriali), i quali possono completare la disciplina legislativa con norme di dettaglio (di mera esecuzione) ovvero procedere all'applicazione di essa (atti vincolati). Ciò vale di certo nei casi in cui la riserva è assoluta, ma vale anche, sia pure con qualche temperamento, in quelli di riserva c.d. relativa⁵, nei quali: il rigore descritto si attenua, nel senso di ritenersi sufficiente

la Constitución exija que sean reguladas por una ley») e il 19 (cfr. il n. 20 di esso: «En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos... Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional»), la sesta disposizione transitoria («Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso tercero del número 20° del artículo 19, mantendrán su vigencia las disposiciones legales que hayan establecido tributos de afectación a un destino determinado, mientras no sean expresamente derogadas»); anche se nell'ordinamento cileno il principio incontra il limite della necessaria iniziativa legislativa del Presidente della Repubblica (lo stesso art. 65, comma 3, così prevede: «Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República, la iniciativa exclusiva para: 1° Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión»).

⁵ Piuttosto si discute della significatività della distinzione tra riserva di legge assoluta e riserva di legge relativa (potendo tutte le riserve essere ritenute relative, sia pure con diversa

che il legislatore detti gli «elementi essenziali» della materia ovvero che la disciplini in «maniera sufficiente», la restante disciplina potendo essere demandata ad altre fonti normative (l'intensità della riserva modula, appunto, il riparto tra le fonti normative); e naturalmente maggiori sono i margini di intervento per gli atti amministrativi (oltre che per quelli giurisdizionali, che in questa sede non rilevano). Che quella in materia tributaria sia una riserva di legge relativa non è in discussione: infatti, in difetto di diverse indicazioni si ritengono relative le riserve di legge previste in seno alle Costituzioni; inoltre lo dimostrano, specificamente e a tacer d'altro, alcune formule espressamente previste in alcune Costituzioni, quali «in base alla legge» e «con arreglo a la ley»⁶ presenti nell'ordine nella Costituzione italiana e in quella spagnola (richiamate in precedenza).

A seconda delle Costituzioni esaminate, l'ambito di operatività della riserva in esame riguarda l'imposizione di prestazioni patrimoniali, all'interno delle quali si ricomprendono sicuramente quelle tributarie, oppure solo (e direttamente) queste ultime; emblematiche sono le declinazioni che della riserva di legge offrono le diverse costituzioni: se si vuole, una conferma che i tributi ricadano tra le prestazioni patrimoniali imposte soggette alla riserva di legge viene dalla stessa Costituzione spagnola, che dopo aver stabilito all'art. 31, comma 3, che «sólo podrán establecerse prestaciones ... patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley», all'art. 133, comma 1, aggiunge che «la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley». Ne consegue che ogni intervento normativo che disciplini i tributi (e, laddove previsto, le più ampie prestazioni patrimoniali imposte) non può che essere di tipo legislativo. E, poiché quella in esame può dirsi una riserva di legge relativa (vuoi per i dati formali – come si evince da incisi quali «in base alla legge» e «con arreglo a la ley» – vuoi per la comune interpretazione), l'intervento deve essere legislativo per lo meno nelle linee essenziali; sicché maggiore spazio può essere riconosciuto a fonti normative secondarie e a atti amministrativi (anzi il tecnicismo della materia tributaria agevola questo secondo tipo di intervento, però pur sempre entro i limiti fissati dalla legge).

3. Si impongono alcune precisazioni che consentano di meglio declinare il principio della riserva di legge quanto all'intensità e all'ambito di operatività della stessa.

intensità) e del suo possibile fondamento (costituzionale o meno). Sul che anche per i riferimenti si vedano ad es.: A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi nella fase della riscossione*, Milano, 2010, 130 ss.; E. ANDRÉS AUCEJO, *Relaciones entre "Reglamento" y "Ley" en materia tributaria*, Madrid, 2013, 122 ss.

⁶ Le direzioni in cui opera la riserva di legge sono diverse e riguardano i rapporti: tra legge e altre fonti normative; tra legge e atti amministrativi; tra legge e atti giurisdizionali.

Così, la minor intensità della riserva di legge implica che una qualche discrezionalità residua alle fonti normative secondarie (ad. es. la determinazione dell'aliquota, laddove la legge fissi soltanto limiti massimi e minimi, ovvero l'istituzione di esenzioni, riduzioni e detrazioni dal tributo, laddove la legge non definisca puntualmente la base imponibile e/o lasci margini di intervento)⁷. Diversamente accade per gli atti amministrativi, i quali non possono che avere un contenuto vincolato, sia che riguardino gli «elementi essenziali» della disciplina coperta dalla riserva di legge, che devono comunque essere disciplinati dalla legge, sia che riguardino gli altri elementi, che per l'appunto possono essere disciplinati da fonti sub-primarie. Più esattamente gli atti amministrativi di regola applicano leggi e regolamenti tributari ai casi concreti, ma possono anche qualificare fattispecie ovvero contenere apprezzamenti e stime. Essi, cioè, possono completare, specificandola, la disciplina normativa senza però poter ponderare e comporre gli interessi (pubblici e privati) coinvolti. Il che vale per gli atti amministrativi generali (destinati ad una pluralità di destinatari indeterminati ed indeterminabili a priori), ma vale anche e a maggior ragione per gli atti amministrativi individuali.

Ancora, quanto all'ambito di operatività, può dirsi che la riserva di legge in esame esige una sufficiente base legislativa ogni qualvolta si incida, direttamente o indirettamente, su doverosità ed entità della prestazione tributaria, ossia sull'*an* e sul *quantum debeatur*. Con la conseguenza che ad essa vanno ricondotte, non soltanto – e come comunemente si osserva – le previsioni normative contenenti gli «elementi essenziali» del tributo (da ricercarsi nella disciplina dei fatti che li rendono doverosi e nella misura degli stessi, ossia nella disciplina del presupposto, dei soggetti passivi, della base imponibile, delle aliquote, anche se per quanto riguarda le ultime due si ritiene sufficiente l'indicazione legislativa di criteri di determinazione e limiti)⁸, ma anche le norme attributive di potestà amministrative, e segnata-

⁷ Per il diverso rapporto tra riserva di legge ed agevolazioni fiscali nel diritto italiano può essere interessante leggere A. GUIDARA, *Agevolazioni fiscali* in *Diritto on line*, 2013, § 3; mentre la Costituzione spagnola contiene una parziale – perché relativa ai tributi statali – riserva di legge nell'art. 133, comma 3, per il quale: «todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley».

⁸ Cfr. ad es. A. FEDELE, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario* Amatucci, I, t. I, Padova, 1994, p. 177 ss.; ID., *Commento all'art. 23 della Costituzione*, in *Commentario della Costituzione* Branca, Bologna-Roma, 1978, p. 97 ss.

È interessante notare come la *Ley General Tributaria* nell'art. 8 (ma già nel previgente art. 9) determini il contenuto della riserva di legge in via decisamente sovrabbondante rispetto alla statuizione costituzionale, peraltro stabilendo in maniera abbastanza precisa gli aspetti che «se regularán en todo caso por la ley» (anche se vi è una previsione di chiusura nella stessa lettera *a*) dell'art. 8, laddove si fa riferimento a «los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria»). Il che pone il problema – di non facile soluzione, per lo meno *per tabulas*, e che non può essere trattato in questa sede – di

mente quelle che riguardano le funzioni di accertamento e di riscossione, il contenuto delle quali è in tutto o in parte integrato dal tributo. Nell'ordine, la prima consiste nella determinazione autoritativa di imponibile e imposta dovuta, ovvero sia di *an* e *quantum debeatur*. Essa specifica il dovere di contribuzione e la misura di essa, facendo sorgere e quantificando l'obbligo di pagare il tributo in capo al singolo contribuente. Sicché essa ricade *in toto* nella previsione della riserva di legge e sui suoi contenuti è esclusa ogni discrezionalità amministrativa (individuazione, ponderazione e composizione degli interessi coinvolti competono esclusivamente al legislatore). A considerazioni parzialmente diverse si perviene guardando all'attività di riscossione. Essa consiste nell'acquisizione coattiva delle entrate tributarie e può dirsi vincolata sugli stessi profili di *an* e *quantum debeatur* (gli atti della riscossione ripropongono i contenuti degli atti dell'accertamento, ai quali conseguono), non anche per i profili diversi; sicché ad una tendenziale doverosità dell'esercizio dell'attività di riscossione (da calibrare in relazione ai diversi procedimenti che la compongono) corrispondono margini di scelta in ordine al *quid*, al *quomodo* e al *quando* della stessa.

Si può quindi concludere che ai sensi delle esaminate previsioni costituzionali su *an* e *quantum debeatur* è esclusa ogni discrezionalità nell'azione dell'amministrazione finanziaria, sia essa di accertamento che di riscossione; più esattamente, nella prima è escluso ogni potere di disposizione del tributo, mentre nella seconda diventano possibili margini di disposizione purché riguardino profili diversi da *an* e *quantum debeatur*. Analogamente può dirsi per ciò che succede a monte e a valle di tali potestà: non si può consentire all'amministrazione di fare scelte circa l'esercizio delle future potestà, scelte che le risulterebbero poi inibite, né di ritornare sui propri passi per giungere in un secondo momento a soluzioni diverse da quelle già prese; tali scelte preventive e/o successive sarebbero, infatti, *contra constitutionem*. Analogamente vanno letti gli istituti di prevenzione e composizione delle liti tributarie, che abbiano ad oggetto le suddette potestà. E tutto

discernere tra i contenuti dell'art.8 quelli che godono di copertura costituzionale (di diretta derivazione dell'art. 31, comma 3, della Costituzione spagnola) da quelli che non lo sono, ai fini della legittimità di interventi legislativi, che diano spazio a fonti secondarie: tant'è che si distinguono una *reserva de ley material* da una *reserva de ley formal*, come rileva ad esempio E. ANDRÉS AUCEJO, *Relaciones entre "Reglamento" y "Ley" en materia tributaria*, cit., p. 125 ss., la quale peraltro evidenzia come il problema non sia di poco conto, constatandosi un abuso della fonte regolamentare in materia tributaria. E vi è anche chi distingue tra il *principio de reserva de ley* (di derivazione costituzionale) e il *principio de preferencia de ley* (di derivazione legislativa e da intendere nel senso che «cuando una materia pueda regularse simultáneamente por ley y con una norma de rango inferior, se aplicará la ley de manera prioritaria»), per riferire a quest'ultimo quei contenuti dell'art. 8 cit. non coperti dalla riserva di legge: così in J.A. FERNÁNDEZ AMOR, Y. GARCÍA CALVENTE, T. GARCÍA LUIS, E. MANZANO SILVA, M. RUIZ GARIJO e A. VAQUERA GARCÍA, *Derecho financiero y tributario. Parte General*, Madrid, 2011, p. 113 ss.

ciò, poi, diventa di grande impatto e di specifica attualità nel momento in cui si ragiona dei *rulings* internazionali e/o dei concordati preventivi.

Pur tuttavia, queste conclusioni non sempre sono comprese ovvero sono comprese con fatica e/o facendo discutibili distinzioni, con la conseguenza di giungere a risultati circa la qualità dell'azione amministrativa (a tacer d'altro lontani dalla c.d. buona amministrazione che connota lo Stato di diritto ed è codificata, limitando l'attenzione ad una fonte sovranazionale spesso additata, nell'art. 42 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea) che sono sotto gli occhi di tutti, specie negli Stati che non hanno una tradizione adeguata o che speculano su diversità ed «allegria» dei sistemi tributari. Già nell'ambito dell'Unione Europea risaltano le eterogenee esperienze dei *rulings* fiscali, che si fatica a contrastare a causa della mancata espressa codificazione dei principi tributari (da parte dei Trattati, dell'Unione Europea e di Funzionamento dell'Unione Europea, e della CDFUE) e in difetto di una loro adeguata valorizzazione (da parte delle istituzioni e della giurisprudenza europea) quali principi comuni alle tradizioni costituzionali degli Stati membri⁹.

4. Se il sostrato dell'indisponibilità del tributo è costituzionale, rilevando (appunto e per come si è detto in precedenza) le costituzionali previsioni di riserva di legge, è bene fugare ogni dubbio circa i pure presenti riferimenti al principio di legalità o di legalità dei tributi, in alternativa al principio di

⁹ I *rulings* fiscali tra Stati dell'Unione Europea e multinazionali, spesso secretati, portano normalmente a tassazioni notevolmente vantaggiose per le seconde e cominciano ad essere contrastati dalla Commissione Europea, quali accordi che violano il divieto di aiuti di stato ex art. 107 ss. TFUE (le regola, enunciata dal paragrafo 1 dell'art. 107, è: «1. Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza»), con esiti negativi dei contenziosi scaturiti innanzi al Tribunale (cfr. ad esempio la sentenza del 12 maggio 2021, cause T-816/17 Lussemburgo/Commissione e T-318/18 Amazon EU Sàrl e Amazon.com) e alla Corte di Giustizia (cfr. ad esempio la sentenza, di conferma della precedente, del 14 dicembre 2023, causa C-457/21 P, Lussemburgo/Commissione) dell'UE.

Mentre si potrebbero sindacare alcuni *rulings* fiscali non soltanto (ed ancora prima che) per violazione delle regole di cui agli artt. 107 ss. del TFUE, ma anche: perché tramite essi si dispone (o si finisce col disporre) del tributo, ossia si fanno scelte amministrative (o peggio ancora si raggiungono intese) su *an* e *quantum debeatur*, nonostante una (costituzionale) riserva alla legge delle scelte su tali contenuti (con conseguente divieto di intese correlate); oppure perché gli stessi *rulings*, prevedendo o garantendo tassazioni basse, oltremodo basse, finanche irrisorie, rispetto a quelle ordinarie, si pongono in evidente distonia con la sottostante capacità contributiva (e con l'uguaglianza che la permea). In tal senso cfr. ad esempio e di recente A. GUIDARA, *Integrazione "negativa" e principi "positivi" del diritto UE in materia tributaria* in *Eurojus*, 2022, p. 254 ss. (<https://rivista.eurojus.it/wp-content/uploads/pdf/Qui24.pdf>). Cfr. anche *infra* nota 15.

riserva di legge e/o quale equivalente di quest'ultimo, come talvolta si dice e/o si legge. Infatti, ove si ragioni in questi termini, e i testi costituzionali dei diversi ordinamenti non sono esenti da critiche (laddove a volte, non essendo precisi, sembrano consentire ciò), si rischia di «annacquare» l'indisponibilità del tributo (dovendosi escludere il rilievo costituzionale o ammettersene comunque varie deroghe) o si è costretti a cercarne altrove il fondamento (ad es. nell'art. 53 cost. e/o negli equivalenti dello stesso, che in una prospettiva comparata risulta un referente meno certo, specie se non si valorizza adeguatamente il principio di uguaglianza sostanziale); e non è da escludere che si voglia questo risultato per altri fini: si pensi in particolare alle esperienze di alcuni *rulings* internazionali, laddove gli stati, specie se a fiscalità privilegiata, si accordino su doverosità ed entità dei tributi con società estere e/o multinazionali; come anche si pensi alla volontà di bissare tali accordi di preventiva determinazione di *an* e *quantum debeatur* in sede interna, come nel recentissimo italiano concordato preventivo.

Perché si dice questo? Perché ogni qualvolta si parla di legalità dell'azione amministrativa si intende una specificazione di quel principio fondamentale del nostro ordinamento, detto appunto di legalità, in base al quale qualsiasi potere pubblico trae fondamento da una previa norma attributiva di esso: con riferimento, infatti, all'azione dell'amministrazione non può aversi intervento autoritativo di ente o organo amministrativo che non si fondi su un potere preventivamente conferito da apposita norma¹⁰. Il che vale naturalmente anche per l'azione dell'amministrazione finanziaria.

Nonostante manchi una espressa previsione in tal senso, si ritiene che

¹⁰ In verità, anche per l'imprecisione dei suoi confini, il principio di legalità assume varie accezioni (cfr. ad es.: S. FOIS, *Legalità (principio di)* in *Enc. Dir.*, XXIII, 1973, p. 653 ss.; L. CARLASSARE, *Legalità (principio di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1990, p. 1 ss.; R. GUASTINI, *Legalità (principio di)*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, IX, 1994, p. 85 ss.; A. ROMANO TASSONE, *La normazione secondaria*, in AA.Vv., *Diritto amministrativo*, cit., p. 200 ss.) e con riferimento all'azione della pubblica amministrazione viene inteso anche come conformità di essa alla legge; tuttavia per quest'accezione è preferibile parlare di legittimità, riservando la (nozione di) legalità (definita, anche e per converso, in senso proprio o stretto) alle ipotesi di preventivo conferimento del potere da parte di norma apposita. La distinzione è notevole giacché nel primo caso (legittimità) si fa riferimento all'esercizio del potere, mentre nel secondo caso (legalità) al fondamento del potere con conseguenze diverse circa la disciplina di riferimento, prima tra tutte l'invalidità, che nell'un caso è illegittimità o annullabilità nell'altro caso è nullità o inesistenza. Sulla distinzione cfr. ad es. N. BASSI, *Principio di legalità e poteri amministrativi impliciti*, Milano, 2001, p. 6 ss. La letteratura sul principio di legalità è sterminata: in questa sede si vuole semplicemente rimandare agli autori citati in precedenza e nell'immediato prosieguo, ricordando anche gli atti di un recente convegno del 2007 confluiti in AA.Vv., *Il principio di legalità nel diritto amministrativo che cambia*, Milano, 2008. Per approfondimenti storici sul principio di legalità si vedano ad es.: U. NICOLINI, *Il principio di legalità nelle democrazie italiane*, Padova, 1955; B. SORDI, *Il principio di legalità nella prospettiva storica*, in AA.Vv., *Il principio di legalità nel diritto amministrativo che cambia*, Milano, 2008, p. 33 ss.

quello di legalità dell'azione amministrativa sia un principio di rango costituzionale¹¹. Si legge infatti nei manuali di diritto costituzionale che esso «è talmente propedeutico rispetto alle costituzioni moderne, che esse spesso non si preoccupano di recepirlo espressamente, considerandolo sottinteso: la nostra costituzione, per esempio, dà per scontato che il principio di legalità ispiri il nostro ordinamento, anche se si è soliti trovare accenni più o meno espliciti ad esso in varie disposizioni...»¹². È sufficiente osservare in proposito che comune denominatore degli ordinamenti moderni è la regola per cui tutti i soggetti che operano al loro interno sono liberi, ossia non possono essere costretti ad alcunché se non lo vogliono, fino a quando non intervenga una legge che disponga il contrario, ossia sulla volontà del singolo prevale quella della collettività, che può essere espressa solo dall'organo che la rappresenta nella sua interezza, che è il Parlamento¹³.

In linea con tale impostazione si constata che la riserva di legge è un sintomo della vigenza del principio di legalità dell'azione amministrativa. Essa lo ribadisce e ne rappresenta un *quid pluris*, giacché richiede non un semplice intervento legislativo (che conferisca il potere, specificandone tipo e soggetti attivi e passivi), ma un intervento esaustivo, che può essere tale compiutamente (riserva assoluta) o sufficientemente (riserva relativa), ossia un intervento che astringe entro limiti precisi l'azione amministrativa, escludendola e/o consentendole la mera applicazione della disciplina legislativa (da un lato) oppure consentendole anche di completarla, ma limitatamente ad aspetti non essenziali, purché non implicino valutazioni degli interessi coinvolti (dall'altro lato)¹⁴.

¹¹ Vi è anche chi attribuisce a tale principio valore addirittura super-costituzionale: cfr. ad es. G.U. RESCIGNO, *Sul principio di legalità*, cit., p. 262 nota 35 («... è contemporaneamente parte della costituzione e principio sovra-costituzionale ...»), ma anche p. 301. Di contro sono isolate le posizioni di quanti non attribuiscono rilievo costituzionale al principio di legalità: cfr. L. CASSESE, *Le basi costituzionali*, in AA.Vv., *Trattato di diritto amministrativo. Parte generale*, I, Milano, 2003, p. 213 ss., per il quale di legalità dell'azione amministrativa a livello costituzionale si può parlare solo laddove è prevista una riserva di legge.

¹² Così R. BIN e G. PITRUZZELLA, *Diritto costituzionale*, Torino, 2023, p. 355.

¹³ In tal senso efficacemente N. BASSI, *Principio di legalità e poteri amministrativi impliciti*, cit., in particolare p. 117 ss. Peraltro il principio di legalità viene variamente spiegato, anche storicamente, in relazione ad altri principi istituzionali vigenti di altrettanta importanza più o meno espressi, quali la sovranità popolare, lo stato di diritto, la separazione dei poteri, cui va collegato. Cfr. ad es. G.U. RESCIGNO, *Sul principio di legalità*, cit., p. 259 ss.; A.M. SANDULLI, *L'attività normativa della pubblica amministrazione*, Napoli, 1970, p. 29 ss.; M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., *passim* e in part. p. 87 ss.; A. ROMANO, *Amministrazione, principio di legalità ed ordinamenti giuridici*, in *Dir. Amm.*, 1999, p. 111 ss.; ID., *Esistenza e legittimità di esercizio del potere*, in *Foro Amm.*, 1981, p. 2162 ss.; F. SORRENTINO, *Lezioni sul principio di legalità*, Torino, 2007.

¹⁴ Comunemente si rileva come la latitudine dell'intervento amministrativo dipenda dal fatto che nella materia in cui è consentito viga il principio di legalità oppure via sia una riserva di legge, nel qual caso tale latitudine si restringe fino anche a scomparire a seconda dell'intensità della riserva. Cfr. per tutti L. CARLASSARE, *Legalità (principio di)*, cit., p. 7.

Riferire tali considerazioni all'azione dell'amministrazione finanziaria significa che la necessità di una previa legge attributiva del potere, che ne specifichi i soggetti titolari e destinatari, il tipo come anche la disciplina applicabile, non discende in sé dalle previsioni costituzionali che contengono la riserva di legge (quali, per limitare l'attenzione alle costituzioni europee richiamate in precedenza, art. 23 Costituzione Italiana, art. 34 della Costituzione Francese, art. 31 della Costituzione Spagnola, art. 103 della Costituzione Portoghese), dalle quali è semmai rafforzata, ma è espressione del principio di legalità.

Mentre il significato precipuo della previsione costituzionale di riserva di legge è quello di escludere la discrezionalità amministrativa per le potestà e i contenuti che ricadono all'interno del suo ambito di operatività, ossia le potestà/attività di accertamento e riscossione ogni qualvolta determinino o comunque condizionino *an e quantum debeatur*. Ne consegue che l'indisponibilità del tributo diventa un attributo di tali potestà, necessario o meno (a seconda che ci si riferisca alla prima o alla seconda), e un eventuale potere di disposizione del tributo che si annidi in tali più ampie attività, deve risultare compatibile con le previsioni costituzionali di riserva di legge, che per l'appunto diventano i referenti costituzionali dell'indisponibilità del tributo¹⁵.

¹⁵ Si aggiunge, in conclusione, che le considerazioni svolte con riferimento all'evidenziato senso delle previsioni costituzionali di riserva di legge sono suscettibili di essere estese al diritto dell'Unione Europea: ancorché non si rinvercano previsioni analoghe nei Trattati (Trattato sull'Unione Europea e Trattato di Funzionamento dell'Unione Europea) e nella Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, quello della riserva di legge in materia tributaria si può ben ascrivere ai principi comuni alle tradizioni costituzionali degli Stati membri, i quali in quanto tali diventano parte del diritto dell'Unione. Del resto, più volte in questa direzione (che i principi comuni alle tradizioni costituzionali degli Stati membri siano principi dell'Unione) si è pronunciata su vari profili la giurisprudenza della Corte di giustizia e la regola è ora parzialmente codificata, in previsioni quali: gli artt. 4, paragrafo secondo, e 6, paragrafo terzo, TUE; gli artt. 67, paragrafo primo, e 340, paragrafo secondo, TFUE; l'art. 52, paragrafo quarto, della CDFUE.

Non constano, invero, specifiche pronunce della Corte di giustizia dell'Unione Europea in materia tributaria (il che si deve principalmente al fatto che le competenze dell'Unione Europea in materia tributaria sono piuttosto limitate), ma non dovrebbero nutrirsi dubbi in proposito, specie se si considera che il principio in esame appartiene addirittura alla tradizione costituzionale dell'Occidente, come opportunamente si rileva in dottrina (si veda per tutti V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, cit., in particolare p. 21 ss., ove riferimenti a varie carte costituzionali).

Tuttavia si constatano miopi resistenze degli Stati membri (spesse dettate da ragioni di mera convenienza), di fronte alle quali dovrebbero aversi iniziative delle istituzioni dell'Unione, ovviamente nei campi riservati all'intervento della stessa, quali ad esempio il divieto degli aiuti di stato. Così, ad esempio e come si è detto in precedenza (*supra* nota 9), per questa via si potrebbero sindacare alcuni *rulings* fiscali non soltanto (ed ancora prima che) per violazione delle regole di cui agli artt. 107 ss. del TFUE, ma anche perché tramite essi si dispone (o si finisce col disporre) del tributo, ossia si fanno scelte amministrative (o peggio ancora si raggiungono intese) su *an e quantum debeatur*, in violazione delle previsioni costituzionali che riservano alla legge le scelte su tali contenuti.