

SEZIONE SECONDA

Il drafting tributario

2.3. Presentazione di P. Picciocchi

Considerazioni generali sulla qualità della legislazione tributaria e sulla codificazione.

Il presente capitolo si propone di esaminare i problemi connessi alla qualità della normazione in materia tributaria e le più rilevanti iniziative poste in essere per superarli o, quantomeno, ridimensionarli.

Non è dubbio che un'attenta riflessione sul *drafting* in questo settore costituisca una vera e propria emergenza nazionale se è vero che – come ricorda autorevole dottrina – “in Italia l'ordinamento tributario si arricchisce ogni anno di nuove disposizioni di legge che mettono a dura prova la capacità dell'interprete” e che “l'urgenza nel legiferare va a scapito della tecnica e quindi della chiarezza”¹.

Si è, dunque, osservato che “generale è il convincimento che, per facilitare gli adempimenti e quindi diminuire i costi dell'obbedienza, è assolutamente necessario rendere più stabile e più facilmente conoscibile l'ordinamento tributario”².

La conoscenza del diritto, infatti, “costituisce condizione necessaria di prevedibilità delle decisioni degli organi dell'applicazione e, pertanto, condizione necessaria di certezza del diritto”³.

Vi è coscienza, in altri termini, che la semplificazione delle procedure, la lotta all'evasione fiscale, il rapporto paritetico tra Amministrazione e contribuenti, presuppongono un rinnovato impegno per rendere più chiari gli atti normativi e maggiormente consistente la fiducia che si può riporre nella loro stabilità.

Il diritto tributario, infatti, “è soggetto più di ogni altro ramo del diritto a continui mutamenti che ne rendono poco agevole la sistemazione organica e rappresenta uno dei settori nei quali maggiormente si avverte da parte del contribuente l'esigenza di certezza e di legittimo affidamento quale limite all'ipertrofia legislativa ed all'emanazione di leggi e atti retroattivi. L'incessante produzione normativa rende difficile determinare quale sia l'ambito di efficacia anche temporale di una particolare norma o quale sia il precetto legislativo che disciplina una certa situazione”⁴.

¹ V. Uckmar, *Il prelievo tributario nello Stato di diritto*, in C. Mignone (cur.), *La crisi della legislazione*, Padova, Cedam, 1997, 62.

² G. Marongiu (cur.), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2004, 3.

Del resto, come osserva M. Logozzo, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, Giuffrè, 2002, 2, “solo ad un contribuente informato può chiedersi di collaborare per l'attuazione del rapporto tributario”.

³ A. Parlato, *Principi, tecnica legislativa e Corte costituzionale*, in V. Uckmar (cur.), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, in Atti del Convegno *I settant'anni di «Diritto e pratica tributaria»*, Genova, 2-3 luglio 1999, Padova, Cedam, 225.

⁴ F. Amatucci, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2005, 17.

Rileva, a tal riguardo, anche G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 5, che “l'inflazione delle leggi e regolamenti e la conseguente necessità di semplificazione non sono problemi solo italiani e non riguardano solo il settore fiscale: un linguaggio normativo semplice e chiaro e un quadro di riferimento di regole ben definito e facili da individuare sono gli obiettivi che si intendono raggiungere con la radiazione di testi unici (come previsto dalla l. 8 marzo 1999, n. 50, la c.d. *Bassanini quater*) in una serie di materie che disciplinano settori importanti della vita sociale.

E', però, incontestabile che nessun settore ha la pervasività del Fisco che, ogni giorno e per l'intero anno, interessa e coinvolge milioni di persone”.

Inoltre, come ricorda M. Logozzo, *Op. cit.*, 7, “i difetti della legge tributaria sono sotto gli occhi di tutti: un groviglio, spesso inestricabile, di disposizioni che rendono di difficile conoscenza le regole da applicare, impianti normativi complessi, diversificazione a più livelli delle fonti normative, difficile coordinamento della normazione relativa ad una stessa materia perché contenuta in più leggi, continua mutevolezza dell'ordinamento, tanto da far pensare alle leggi tributaria come dei palinsesti incapaci di sopravvivere all'annuale legge finanziaria”.

Dott.¹⁰ in *Metodi e tecniche di formazione e di valutazione delle leggi*

Il fenomeno si è notevolmente accresciuto nel corso del tempo e, naturalmente, tende a moltiplicarsi con la sempre maggiore articolazione della società e il sempre più marcato dinamismo delle vicende economiche fino a porre in crisi l'idea stessa – “liberale” e “illuminista” – di sistema fiscale⁵.

In questa prospettiva, la comparsa nell'ordinamento tributario di alcuni nuovi istituti quali il *ruling* o la disapplicazione⁶, da parte dell'Amministrazione o del giudice, delle sanzioni connesse alle violazioni finanziarie nelle ipotesi di obiettiva incertezza della norma tributaria, sono elementi altamente evocativi e sintomatici della crisi profonda di alcuni presupposti fondamentali del positivismo giuridico.

Il problema del riordino legislativo *in subjecta materia*, per queste ragioni, è da tempo oggetto degli studi della dottrina e ha visto la formulazione di molteplici iniziative, tra le quali, in questa sede, merita, anzitutto, un cenno l'idea del codice tributario come momento di razionalizzazione dell'impetuoso torrente normativo che interessa i tributi e come contributo per una maggiore trasparenza delle disposizioni tributarie⁷.

Si è riflettuto, in primo luogo, sull'idoneità della codificazione a conciliare in modo accettabile i principi di certezza e conoscibilità effettiva, da un lato con le esigenze di cassa che, pur essendo fattore di instabilità, non possono certamente essere trascurate in una pragmatica prospettiva di politica legislativa; dall'altro, con le stesse implicazioni “sociologiche” della fattispecie tributaria, considerato che, come efficacemente osservato, “il tributo è un'obbligazione di riparto delle spese pubbliche; il riparto si effettua in base a criteri oggettivi e soggettivi; la ricerca e l'individuazione soggettiva di tali criteri, che dovrebbe essere guidata dal principio di giustizia, è normale terreno di scontro e di conflitto tra classi e ceti, è il cuore stesso della politica, come la storia secolare del principio di legalità insegna”⁸.

Nondimeno, come si giustamente osservato, “alla stabilità normativa giova, indubbiamente, una disciplina per principi”⁹ e il codice si candida per diventare la sede naturale e solida per individuarli.

Pertanto, alla luce di tale constatazione, prima di intervenire attraverso la codificazione, è necessario individuare ciò che nel diritto tributario può formare oggetto di stabili definizioni legislative – da consolidarsi nel tempo – da ciò che, invece, è destinato a mutare in modo inesorabile e frequente in funzione, ora degli interessi erariali, ora di una regolazione percepita dall'opinione pubblica, nelle contingenze del tempo, in termini di maggiore equità.

⁵ Di questa evoluzione da ampiamente conto l'opera di R. Braccini, *Mutamenti nelle basi del diritto tributario: la crisi dell'idea di sistema*, in *Giur. It.*, 1997, IV, 313, ss.

⁶ L'art. 21, l. 30 dicembre 1990, n. 413, permette ai contribuenti di azionare una speciale procedura volta all'ottenimento di un parere, da parte del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive istituito presso il Ministero delle finanze, in ordine all'applicabilità di talune norme, accomunate da una matrice antielusiva, a determinate operazioni.

Oltre a questo procedimento, sempre nell'intento di favorire la conoscibilità della norma tributaria, deve aggiungersi l'istituto del più generale interpello disciplinato dall'art. 11, l. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

Quanto alla disapplicazione delle sanzioni, dispone in questo senso l'art. 10, 3° comma, l. 27 luglio 2000, n. 212, per il quale “le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria”.

⁷ Tra i contributi più recenti e significativi si veda R. Braccini, *Un progetto di codice tributario del 1942. La «redazione provvisoria delle norme generali del diritto tributario» dell'Istituto nazionale di Finanza corporativa*, *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1999, I, 337, ss.; G. Falsitta., *Vicende, problemi e prospettive delle codificazioni tributarie in Italia*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 195, ss.

⁸ G. Falsitta., *Vicende, problemi e prospettive delle codificazioni tributarie in Italia*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 195.

Continua l'autore osservando che “senza andare indietro nel tempo, è constatazione di comune cultura che ogni mutazione di rappresentanza politica di un qualche spessore conduce inesorabilmente a rivedere e a ridisegnare la mappa dei criteri di riparto delle spese pubbliche e dunque a modificare la composizione strutturale del sistema tributario, e per i tributi che vengono conservati, a variarne le caratteristiche essenziali”.

⁹ G. Marongiu, *Retroattività e affidamento nell'applicazione della legge tributaria*, commento a Cass, sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, in *Corr. trib.*, 2004, 2290.

Dott.¹⁰ in *Metodi e tecniche di formazione e di valutazione delle leggi*

Si può allora osservare che non v'è alcuna ragione per cui la disciplina della dichiarazione, dell'accertamento, delle sanzioni, della materia penale, e di tutto ciò che più in generale può conoscere una disciplina organica ed omogenea, debba costituire oggetto di trattamenti profondamente diversificati per ciascuna imposta.

Un'esaustiva normativa su ciascuno di questi aspetti, molto opportunamente, potrebbe essere cristallizzata nella parte generale del codice tributario e ciò contribuirebbe non poco a porre ordine in materie che si sono trasformate in un *far west* di disposizioni e interpretazioni divergenti per ogni tributo, talvolta, con la derivazione di sperequazioni ingiustificate e di costi fiscali esorbitanti¹⁰.

Si deve porre in evidenza, peraltro, che una proposta di questo genere non si esaurisce sul terreno del *drafting* e dei principi di certezza ed affidamento ma, ove coerentemente attuata, potrebbe auspicabilmente favorire, nell'ambito dei procedimenti normativi, un riassetto dei rapporti, da un lato, tra il Parlamento e il Governo, dall'altro, nel quadro della riforma del Titolo V della seconda parte della Costituzione, tra lo Stato, le Regioni e gli Enti locali.

Sotto il primo profilo, infatti, la stesura di un'omogenea e rigorosa parte generale del codice tributario, ove questo fosse disposto nelle forme della legge ordinaria, potrebbe indurre il Parlamento a riappropriarsi delle sue funzioni in materia tributaria, ponendosi così un significativo argine al ruolo esorbitante che ha assunto l'esecutivo per tutto ciò che attiene la disciplina dei tributi; e ciò, invero, dovrebbe produrre effetti benefici perché è comune l'avviso che l'incalzante accentrimento della funzione impositiva in capo al Governo sia all'origine di molti tra i peggiori guasti della legislazione tributaria¹¹: in questo senso i progetti di codificazione o di testi unici che si sono succeduti in Italia presentano il comune vizio d'origine che è quello di coinvolgere le Camere parlamentari solo nella fase iniziale con la predisposizione di un'ampia legge delega che è, segnatamente, il migliore strumento perché il Parlamento abdichi alle sue prerogative in questa materia sacrificando così il principio di "autoimposizione"¹².

Una legislazione chiara e ponderata, al contempo, dovrebbe sortire l'effetto di ridurre l'eccessivo potere interpretativo, talvolta "impositivo", delle burocrazie ministeriali mediante l'adozione delle circolari che – è noto – in materia tributaria hanno assunto una funzione quasi sostitutiva della disciplina primaria cui le stesse si riferiscono.

Per quel che riguarda, invece, il citato versante dei rapporti tra lo Stato, le Regioni e gli Enti locali, è evidente che la codificazione del diritto tributario statale, nella sua efficacia unificante e nella sua vocazione sistemica, potrebbe essere ridimensionata, segnatamente, da uno sviluppo, oggi ancora imprevedibile, della finanza locale e regionale che conduca a una parcellizzazione dei centri impositori che, peraltro, la riforma costituzione del 2001 non sembra *a priori* escludere.

E risulterebbe davvero paradossale che l'auspicato impegno del legislatore nazionale per riordinare l'ordinamento tributario non fosse accompagnato da una forte sollecitazione agli altri Enti impositori al fine della promozione di una regolazione ordinata da tradursi, a titolo

¹⁰ Si potrebbe anche statuire l'obbligo, nel caso che il legislatore successivo intendesse apportare modifiche a queste norme, di intervenire direttamente sul codice tributario, evitandosi in questo modo il fiorire di discipline satelliti, come sovente accade, del tutto scoordinate con la normativa generale.

¹¹ Tra i molti contributi sul punto si segnalano in particolare M. Bertolissi, *Il Parlamento abdica e il governo legifera*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 91, ss.; G. Pandolfelli, *Venti di dittatura*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, 1041, ss. Osserva, più specificamente, quest'ultimo autore che "non è vero che solo per delega è possibile scrivere con buona tecnica legislativa i testi di una certa ampiezza e coordinarli con il resto della legislazione; è vero invece che fra i decreti legge, i decreti delegati e i disegni di legge redatti nei Ministeri, la percentuale dei testi malfatti è piuttosto elevata (...); non è necessario esaurire il Parlamento per avere leggi ben fatte; è necessario invece utilizzare meglio l'iniziativa governativa, sottoporre al Parlamento disegni di legge scritti con buona tecnica legislativa, spiegarne i motivi nelle relazioni esponendo in queste tutti i dati occorrenti perché il Parlamento possa valutare le singole disposizioni".

Nello stesso senso anche A. Parlato, *Op. cit.*, 223.

¹² L'evoluzione che ha subito il principio del *no taxation without representation* e il suo superamento da parte di una tendenza volta ad accentrare la funzione impositiva in capo al governo è bene rappresentata in un recente volume di L. Antonini, *Sussidiarietà fiscale*, Milano, Guerini, 2005, 37, ss. Nello stesso senso anche G. Marongiu, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, Giappichelli, 1995, 27, ss. *Dott.¹⁰ in Metodi e tecniche di formazione e di valutazione delle leggi*

esemplificativo, in codici locali, nei limiti e secondo le possibilità che si sono precisate, a suo tempo, per il legislatore statale.

Esperimenti di riordino della legislazione tributaria italiana.

Non sono mancati vari tentativi, da parte del legislatore tributario, per addivenire a un riordino sistematico della disciplina fiscale, ora nelle forme del testo unico, ora nella forme di una codificazione sull'ispirazione del modello tedesco¹³: in base a questo paradigma, in particolare, si prevede la redazione di una parte generale del codice avente ad oggetto gli istituti generali del diritto tributario e di una parte speciale recante la disciplina dei singoli tributi – quest'ultima caratterizzata necessariamente da una minore stabilità della prima per la necessità contingenti di gettito e per le esigenze derivanti da una ripartizione equa del carico fiscale tra i contribuenti.

Può essere interessante ricordare alcuni momenti importanti di questo sviluppo, premettendo che quasi tutti gli sforzi profusi in questa direzione sono andati vani.

Una prima iniziativa meritevole di essere segnalata si riconduce all'art. 47, r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, nel quale si stabiliva che “il Governo del Re è autorizzato, sentita una Commissione parlamentare, composta di tre senatori e tre deputati nominati dalla rispettiva assemblea, a coordinare e riunire in testi unici le disposizioni delle leggi riguardanti le imposte dirette, nonché quelle riguardanti le imposte indirette di registro, di successione, di manomorta, surrogatorie del registro e del bollo ed ipotecarie vigenti, e che saranno emanate fino alla data di approvazione dei testi unici predetti”.

Questa disposizione, come ricorda autorevole dottrina¹⁴, ebbe seguito nella elaborazione di un primo testo unico che, in realtà, trasmodava le indicazioni del cennato art. 47 perché, ben più ampiamente – e grazie all'opera di Ezio Vanoni – conteneva una serie di disposizioni iniziali, ben 88 articoli, recanti le norme generali del diritto tributario, nella prospettiva più ambiziosa di una codificazione¹⁵.

Gli eventi bellici di quel periodo, e, in particolare, i fatti del 1943, non consentirono, tuttavia, di ultimare il lavoro.

Nel frattempo, un'iniziativa degna di nota sul piano del *drafting*, di poco antecedente la seconda guerra, fu l'istituzione, nel 1937, di un “Ufficio di coordinamento tributario e di studi legislativi” con il compito di curare, in primo luogo, la perfetta forma della legislazione tributaria¹⁶.

Un successivo sforzo di riordino sistematico fu rappresentato dall'art. 63, l. 5 gennaio 1956, n. 1, ai sensi del quale “il Governo della Repubblica, sentita una Commissione parlamentare composta di cinque senatori e di cinque deputati, è autorizzato ad emanare, entro diciotto mesi dall'entrata in vigore della presente legge, testi unici concernenti le diverse imposte dirette, le disposizioni generali, nonché le norme sulla riscossione (...) apportando oltre alle modifiche utili per un

¹³ Si tratta della *Reichsabgabenordnung* (RAO) del 1919, modificata nel 1931, nel 1934 e, nella versione attualmente vigente, ampiamente rivisitata nel 1976. Questa opzione di codice tributario fu molto studiata da E. Vanoni, *L'esperienza della codificazione tributaria in Germania*, in *Riv. int. sc. soc.*, 1937, V. Si trattava di una codificazione per principi generali degli istituti fondamentali del diritto tributario. La disciplina delle singole imposte era contenuta in leggi speciali.

Si tratta, secondo N. Bozza, *I principi e la tutela del contribuente nell'Abgabenordnung*, di un vero e proprio “codice tributario generale” considerata da alcuni alla stregua di una “costituzione tributaria”.

A questo modello si contrapponeva quello francese che, invece, postulava la realizzazione di una molteplicità di codici, periodicamente aggiornati, ciascuno relativo ad un diverso settore impositivo.

¹⁴ G. Falsitta, *Op. cit.*, 211.

¹⁵ Di capitale importanza, su questo tentativo di “codificazione” della parte generale del diritto tributario, è l'opera di R. Braccini, *Un progetto di codice tributario del 1942*, cit., 337, ss.

Il testo delle «norme generali del diritto tributario» era composto di ottant'otto articoli elaborati dalla Commissione giuridica dell'*Istituto nazionale di Finanza corporativa*, nell'ambito di un incarico ricevuto dal Ministro delle finanze Paolo Thaon di Revel.

¹⁶ C.f.r. R.d.l. 4 marzo 1937, n. 304. Su questa iniziativa si rinvia a P. Thaon di Revel, *Il coordinamento tributario*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1938, I, 1957.

Dott.¹⁰ in Metodi e tecniche di formazione e di valutazione delle leggi

migliore coordinamento, quelle necessarie per l'attuazione dei seguenti criteri: (...) 2) adattamento delle disposizioni all'esigenza di semplificazione nell'applicazione dei tributi e a quella di una razionale organizzazione dei servizi; 3) perfezionamento delle norme concernenti l'attività dell'amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento dei redditi”.

Ne seguì il d.p.r. 29 gennaio 1958, n. 645, (*Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette*) che dedicava i primi 48 articoli alle disposizioni generali della materia disciplinata.

Si trattava, invero, di una normativa assai pregevole perché, nell'ambito di un unico testo, conteneva tutta la disciplina riguardante le norme sostanziali e quelle procedurali afferenti le sanzioni, le esenzioni e la riscossione.

Essa, dunque, si poneva in una continuità “ideale” con le iniziative scaturite da quel regio decreto del 1936 cui, nonostante il suo insuccesso, deve essere ascritto il merito di aver avviato la riflessione sulla codificazione.

Questo testo restò in vigore per quattordici anni fino alla sua sostituzione dai decreti di attuazione della grande riforma tributaria di cui alla l. 9 ottobre 1971, n. 825.

Si può senz'altro affermare che l'art. 17 di questa legge ha vanificato tutti gli sforzi precedenti attribuendo al problema del riordino della legislazione una valenza puramente residuale. Dapprima, infatti, si prevedeva che il Governo emanasse i decreti di attuazione della riforma contenenti la disciplina sostanziale dei tributi.

Successivamente, al 2° comma, si precisava che “disposizioni integrative e correttive, nel rispetto dei principi e criteri direttivi determinati dalla presente legge (...) potranno essere emanate, con uno o più decreti aventi valore di legge ordinaria fino al 3 dicembre 1972 (...)”.

Infine, solo nel 3° comma della stessa disposizione si diceva che “il Governo della Repubblica è delegato ad emanare, entro tre anni dall'entrata in vigore” dei decreti di attuazione di cui al 1° comma, “uno o più testi unici concernenti le norme emanate in base alla presente legge, nonché quelle rimaste in vigore per le medesime materie, apportando le modifiche necessarie per il migliore coordinamento delle diverse disposizioni e per eliminare ogni eventuale contrasto con i principi e i criteri direttivi stabiliti dalla presente legge”.

L'approccio, quindi, fu nel senso di scindere il problema dell'attuazione della riforma da quello della tecnica legislativa cui, a discrezione del Governo, si sarebbe provveduto in un successivo momento: e, infatti, il risultato fu che all'inizio degli anni ottanta i testi unici non erano ancora stati emanati, mentre una serie numerosissima di provvedimenti governativi avevano inciso sulla riforma fiscale originariamente prefigurata con la conseguenza che molti hanno accusato questa stessa riforma di aver determinato l'esaltazione della funzione impositiva governativa¹⁷.

Sicché, con l. 12 aprile 1984, n. 68, si ebbe una proroga del termine per l'emanazione dei cennati testi unici al 31 dicembre 1985.

Ne seguì, finalmente, il d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, (*Approvazione del testo unico delle imposte dirette*), tutt'ora vigente – sebbene modificato con i recenti decreti di attuazione della l. 7 aprile 2003, n. 80, (*legge delega per la riforma del sistema fiscale*) – che, nondimeno, rappresentava un arretramento rispetto al testo precedente, segnalandosi, da un lato, per un metodo casistico e per una normazione molto farraginoso, dall'altro, per il fatto di recare la sola disciplina sostanziale dei tributi e non quella generale degli istituti del diritto tributario, ben diversamente, dunque, da come si era comportato il migliore testo unico del 1958.

Un tentativo assai particolare di riordino della legislazione fu, infine, posto in essere nel corso della XIII legislatura con l'art. 35, l. 13 maggio 1999, n. 133: questa norma delegava il Governo ad emanare, entro il 31 dicembre 2001, uno o più decreti legislativi recanti testi unici che accorpavano, anche in un codice tributario, le vigenti norme per materia, senza modificarle, con il solo compito di

¹⁷ In questo senso, tra gli altri, R. Braccini, *Mutamenti nelle basi del diritto tributario*, cit., 321.

La Corte costituzionale, posta davanti a censure che lamentavano una eccessiva “larghezza” della legge delega con una conseguente espansione del potere esecutivo oltre i limiti consentiti dall'art. 76, Cost., ha salvato quest'ultima con la sentenza n. 156 del 23 maggio 1985, in *www.giurcost.it*
Dott.¹⁰ in *Metodi e tecniche di formazione e di valutazione delle leggi*

eliminare duplicazioni, chiarire il significato di norme controverse e produrre testi in cui la materia sia trattata.

Tra i principi e i criteri direttivi si segnalano i seguenti che maggiormente caratterizzavano questa iniziativa: *a)* semplificazione e razionalizzazione delle disposizioni in materia tributaria, in modo da riservare alla disciplina con norma primaria, nel rispetto dell'art. 23 della Costituzione, le sole materie riguardanti le fattispecie imponibili, i soggetti passivi e la misura dell'imposta; *c)* delegificazione, mediante regolamenti da emanare ai sensi dell'art. 17, 2° comma, l. 23 agosto 1988, n. 400, delle norme di legge concernenti tutti gli aspetti diversi da quelli indicati nella *lett. a)*, ivi inclusi quelli della liquidazione, accertamento e riscossione, secondo i principi di cui all'art. 20, l. 15 marzo 1997, n. 59 (...)"

Il progetto non ha avuto alcun seguito: ciò forse non è stato un male perché rimettere una parte così rilevante della materia alla disciplina secondaria – questo il tratto caratterizzante l'operazione – avrebbe significato, senza dubbio, vanificare ogni sforzo per conseguire una maggiore stabilità normativa e, d'altro canto, un codice tributario di norme secondarie, anche su un piano simbolico, suona assai anomalo¹⁸.

La legge delega per la riforma del sistema tributario dello Stato.

L'ultimo progetto di codificazione proposto dal Governo nel corso della XIV legislatura e concretizzatosi nella legge delega 7 aprile 2003, n. 80, mirava a un'operazione importante di riordino legislativo ma, purtroppo, ha avuto anch'esso, in questa prospettiva sistematica, un'attuazione del tutto deludente.

Esso merita di essere ripercorso anche perché rappresenta, in ordine di tempo, il più recente tentativo di realizzazione del codice.

Può essere interessante ricordare i principali criteri direttivi contenuti nell'art. 2 della legge di delegazione, alcuni dei quali strettamente inerenti il *drafting*.

In quella sede, si precisava, anzitutto, che “il codice è articolato in una parte generale ed in una parte speciale. La parte generale ordina il sistema fiscale sulla base dei seguenti principi: *a)* la legge disciplina gli elementi essenziali dell'imposizione, nel rispetto dei principi di legalità, di capacità contributiva, di uguaglianza; *b)* le norme fiscali si adeguano ai principi fondamentali dell'ordinamento comunitario e non pregiudicano l'applicazione delle convenzioni internazionali in vigore per l'Italia; *c)* le norme fiscali, in coerenza con le disposizioni contenute nella l. 27 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, sono informate ai principi di chiarezza, semplicità, conoscibilità effettiva, irretroattività; *d)* è vietata la doppia imposizione giuridica; *e)* è vietata l'applicazione analogica delle norme fiscali che stabiliscono il presupposto ed il soggetto passivo dell'imposta, le esenzioni e le agevolazioni; *f)* è garantita la tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco; *g)* è introdotta una disciplina, unitaria per tutte le imposte, del soggetto passivo, dell'obbligazione fiscale, delle sanzioni e del processo, prevedendo, per quest'ultimo, l'inclusione dei consulenti del lavoro e dei revisori contabili tra i soggetti abilitati all'assistenza tecnica generale. La disciplina dell'obbligazione fiscale prevede principi e regole, comuni a tutte le imposte, su dichiarazione, accertamento e riscossione; *h)* è previsto il progressivo innalzamento del limite per la compensazione dei crediti di imposta; *i)* la disciplina dell'obbligazione fiscale minimizza il sacrificio del contribuente nell'adempimento degli obblighi fiscali; *l)* la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione; *m)* la sanzione fiscale penale è applicata solo nei casi di frode e di effettivo e rilevante danno per l'erario;

¹⁸ Questo tentativo di codificazione è severamente censurato da G. Falsitta, *Op. cit.*, 222. Egli scrive, infatti, che “più che un passo indietro, deve parlarsi di imperdonabile e colpevole infortunio, evidentemente dettato dalla ingordigia delle forze di governo di avere completa mano libera nell'applicazione delle norme tributarie. La scelta della delegificazione è paradossale e assurda. Sappiamo che uno dei mali che affliggono il diritto tributario è l'instabilità (con la connessa incertezza). (...) Il tentativo di lasciare completa libertà di azione al Governo in questo campo contraddice questa esigenza e vulnera l'obiettivo fondamentale che ogni codificazione degna di questo nome dovrebbe perseguire”.
Dott.¹⁰ in Metodi e tecniche di formazione e di valutazione delle leggi

n) è prevista l'introduzione di norme che ordinano e disciplinano istituti giuridici tributari destinati a finalità etiche e di solidarietà sociale.

Tanto premesso, ove si ripercorrono le complicate modalità procedurali di attuazione del codice, si è dell'avviso che divenga agevole riscontare i motivi del clamoroso insuccesso che si possono sostanzialmente ricondurre a una eccessiva discrezionalità conferita all'esecutivo per tutto ciò che atteneva ai profili di *drafting*.

L'art. 1 della legge in questione precisava, infatti che "il Governo è delegato ad adottare *uno o più* decreti legislativi recanti la riforma del sistema fiscale statale. Il sistema si basa su cinque imposte ordinate in un unico codice".

Già qui la prima ambiguità perché dalla lettura della norma non si coglie in alcun modo come potesse conciliarsi la prevista emanazione di uno o più decreti legislativi con l'istituzione di un codice tributario.

Il dubbio si rafforza quando si accede alle disposizioni successive.

L'art. 10, intitolato *Attuazione, raccordi e copertura finanziaria*, precisava, a tal proposito, nel suo 1° comma, che "l'attuazione della riforma è modulata con più decreti legislativi, da emanare entro due anni dalla data di entrata in vigore della presente legge (...)" ma, ancora una volta, taceva completamente sul modo in cui questi decreti potessero inserirsi nell'ambito del codice tributario.

L'art. 11, concernente il passaggio "parlamentare" delle bozze dei decreti, prevedeva, infine, un *iter* differenziato così strutturato: quelli che si occupavano della disciplina sostanziale delle neo cinque imposte erano soggetti all'approvazione delle Commissioni parlamentari competenti per materia; lo schema di decreto legislativo recante il codice – prorompe improvvisamente il 6° comma – "è trasmesso ad una Commissione bicamerale, composta da quindici senatori e da quindici deputati, nominati rispettivamente dal Presidente del Senato della Repubblica e dal Presidente della Camera dei Deputati nel rispetto della proporzione esistente tra i gruppi parlamentari, sulla base delle designazioni dei gruppi medesimi".

Ne esce, in definitiva, un progetto che, a quanto pare di capire, prevedeva l'attuazione della riforma per gradi: dapprima l'emanazione di decreti legislativi disciplinanti le singole imposte, successivamente l'accorpamento, ad opera di un nuovo decreto legislativo, delle normative così emanate in un unico codice con l'inserimento di una parte iniziale dello stesso recante la disciplina generale dei singoli tributi.

V'è da chiedersi, a questo punto, il senso di un'attuazione di questo tipo in alternativa a uno sviluppo, molto più ragionevole e lineare, che avesse da principio contemplato l'emanazione del codice tributario, a mezzo di un unico decreto legislativo, nel quale fosse compiutamente realizzata la riforma tributaria con il diretto inserimento in esso della disciplina sostanziale di tutte le imposte e senza il previo passaggio dell'approvazione di provvedimenti singoli che avrebbero condotto – come poi è stato – a un'ulteriore frammentazione della normativa e a nuovi problemi di coordinamento.

Discipline transitorie avrebbero armonicamente accompagnato l'entrata a regime del nuovo sistema.

Ora, poiché ciò non è stato fatto, il risultato ultimo che ne è conseguito è l'adozione di alcuni decreti legislativi che hanno introdotto la nuova disciplina delle imposte dirette, intervenendo, tuttavia, in modo settoriale sul vecchio Testo unico del 1986, di guisa che, allo stato attuale, quella continua ad essere la sede della normazione di queste imposte, senza che nulla sia stato fatto di realmente efficace sul piano del riordino della legislazione.

La conclamata codificazione si è così risolta in un autentico *flop*.

Le disposizioni sul *drafting* contenute nello Statuto dei diritti del contribuente in rapporto ad alcune ipotesi patologiche dell'ordinamento tributario.

Accanto alle iniziative legate ad interventi radicali e sistematici di riordino legislativo poc'anzi considerate, si sono affastellati, nel corso del tempo, più limitati provvedimenti che, nondimeno, hanno inciso in maniera importante nella direzione di conferire maggiore coerenza al sistema

tributario: prima fra tutte la l. 27 luglio 2000, n. 212, c.d. *Statuto dei diritti del contribuente*, la cui peculiarità, come è stato osservato, consiste nell'intervenire nel composito scenario dell'ordinamento tributario¹⁹, “non per fattispecie singole o per specifici settori ma *proprio* tramite principi generali, ai quali anche l'ordinamento successivo è chiamato ad uniformarsi”²⁰.

Esso, al contempo, costituisce una fonte sulla produzione legislativa che non ha eguali in altri settori del diritto, sia pure caratterizzati da un intenso rapporto tra i poteri pubblici e i cittadini.

Questo fondamentale documento normativo – si è osservato – rappresenta un ulteriore passo in avanti nel superamento di quella concezione *autoritaria e statolatrica*²¹ che per decenni ha collocato l'Amministrazione finanziaria su un piano di supremazia nel rapporto con il cittadino; il valore della certezza del diritto, in tale prospettiva, assurge a principio generale del sistema tributario, atteso che il contribuente, per adempiere ai propri doveri, deve essere messo in grado di conoscere con precisione la pretesa fiscale; i canoni della buona fede e del legittimo affidamento determinano, d'altro canto, che la norma impositiva sia il più possibile stabile e che le imprese e le famiglie possano pianificare l'impiego del proprio patrimonio al riparo da un'imposizione confusa.

Quando, pertanto, la legge delega per la riforma del sistema tributario statale stabilisce che le norme fiscali “sono informate ai principi di chiarezza, semplicità, conoscibilità effettiva, irretroattività”, non introduce una regola valevole per il solo ordinamento dello Stato, ma recepisce un'indicazione dello Statuto dei diritti del contribuente che assurge a principio generale della Repubblica, efficace, conseguentemente, anche nei confronti di ogni legislatore regionale.

Dalla combinazione di queste esigenze discendono le disposizioni di cui all'art. 2 della l. n. 212 del 2000 che incidono, anzitutto, sulla formulazione tecnica della norma e che si possono così riassumere:

- a) le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni di carattere tributario devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica nelle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute;
- b) le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima;
- c) i richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno, in quanto possibile, indicando anche il contenuto della disposizione alla quale si intende fare rinvio;
- d) le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato.

E' agevole constatare che ciascuno di questi punti è debitore di precise indicazioni, anche di tipo generale, rivolte al miglioramento della qualità normativa²².

¹⁹ Altre rilevanti iniziative, attuate negli anni novanta, al fine di rendere più omogenea e razionale la legislazione tributaria sono la riforma del contenzioso e la estensione della giurisdizione del giudice speciale tributario a tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali; l'adozione di regole volte a incentivare la speditezza del processo; la riforma delle sanzioni amministrative tributarie che ne ha unificato la tipologia eliminando la distinzione tra pena pecuniaria e soprattassa e ha omogeneizzato il sistema sanzionatorio; la riforma del diritto penale tributario con cui il legislatore ha abbandonato il modello di repressione della condotta nella fase preparatoria all'evasione d'imposta a favore del recupero alla fattispecie penale tributaria del momento dell'offesa degli interessi dell'erario; la riorganizzazione dell'Amministrazione finanziaria mediante l'istituzione delle Agenzie fiscali e l'accorpamento nell'unico Ministero dell'economia e delle finanze dei precedenti dicasteri delle finanze e del tesoro.

²⁰ A. Buscema, F. Forte, D. Santilli, *Statuto del contribuente, Analisi dottrinale ed evoluzione giurisprudenziale*, Padova, Cedam, 2002, 6.

²¹ In questi termini si esprime G. Falsitta., *Op. cit.*, 195.

²² C.f.r. R. Pagano, *Introduzione alla logistica, l'arte di preparare le leggi*, Milano, Giuffrè, 2001; V. Di Ciolo, *La progettazione legislativa in Italia*, Milano, Giuffrè, 2002.

Dott.¹⁰ in *Metodi e tecniche di formazione e di valutazione delle leggi*

Altre importanti regole riguardano il delicato problema dell'efficacia temporale delle disposizioni fiscali, il cui cattivo governo rappresenta uno dei maggiori ostacoli alla stabilità normativa e alla conoscenza effettiva del diritto: lo Statuto, com'è noto, sancisce l'irretroattività di siffatte disposizioni, salvo l'adozione di norme interpretative che – ai sensi dell'art. 1, 2° comma, l. n. 212 del 2000 – possono essere emanate soltanto in casi eccezionali con legge ordinaria e purché si qualificano espressamente come *norme di interpretazione autentica*²³.

Queste cautele, peraltro, trovano un ulteriore conforto nella giurisprudenza costituzionale, per la quale una legge tributaria retroattiva è, comunque, illegittima se “questa, con l'assumere a presupposto della prestazione un fatto o una situazione passata o con l'innovare, estendendo i suoi effetti al passato, gli elementi dai quali la prestazione trae i suoi caratteri essenziali, abbia spezzato il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità contributiva e abbia così violato il precetto costituzionale”²⁴.

Più in generale, inoltre, tra “gli interessi costituzionalmente garantiti”, la Corte annovera “l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica che, quale essenziale elemento dello Stato di diritto, non può essere leso da disposizioni retroattive, le quali trasmodino in un regolamento irrazionale di situazioni sostanziali fondate su leggi precedenti”. Ecco perché il Giudice delle leggi, in una successiva sentenza, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di quella sopravvenuta norma processuale che ha previsto, anche per il passato, che, ai fini del decorso del termine breve per il ricorso in Cassazione avverso le sentenze della Commissione tributaria regionale, la notifica dovesse essere eseguita presso la competente sede dell'Avvocatura distrettuale dello Stato e non presso quella dell'Avvocatura generale. La volontà di chiarire il senso della norma oggetto di interpretazione autentica “e le eventuali, pur legittime, considerazioni di convenienza del legislatore non avrebbero quindi dovuto portare a dichiarare applicabile anche per il passato la nuova disciplina delle notifiche delle sentenze tributarie, poiché in questo modo è stato frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico, senza che vi fosse una ragionevole necessità di sacrificare tale affidamento nel bilanciamento con altri interessi costituzionali”²⁵.

Queste affermazioni del giudice della legittimità costituzionale, invero, sono assai significative perché contribuiscono a “stanare” quelle norme che camuffano una vera e propria manomissione della normativa vigente nelle forme di un intervento interpretativo che, in realtà, ha il solo obiettivo di superare un diritto vivente consolidato.

²³ Con riguardo a queste ultime, peraltro, resta fermo che dovranno essere comunque rispettati i limiti chiariti nel tempo dalla giurisprudenza costituzionale: “non basta cioè che una legge assuma di reinterpretare, d'autorità, discipline che abbiano formato l'oggetto di applicazioni e di controversie amministrative e giudiziali. Spetta alla Corte verificare se la qualificazione e la formulazione siano realmente rispondenti al contenuto dispositivo della legge medesima” (C.f.r. sentt. 4 aprile 1990, n. 155, in *Foro it.*, 1990, I, 3072 e 15 luglio 1991, n. 346, in *Foro it.*, 1992, I, 1619); e ciò richiede che quel contenuto riguardi espressamente un significato normativo delle disposizioni interpretate che costituisce “una tra le tante interpretazioni possibili”, non incompatibile con il diritto vivente già formatosi in materia.

Per un approfondimento di questi temi si rinvia, in particolare, a L. Paladin, *Le fonti del diritto italiano*, Bologna, Il Mulino, 1996, 184 ss.

²⁴ Corte cost., sent. 26 giugno 1964, n. 45.

Ove, invece, non si verifichi questa ipotesi, la dottrina parla di retroattività “non autentica”, come quando una legge è emanata in costanza di un periodo d'imposta ancora in corso, in quanto il contribuente, dovendosi attendere la modifica apportata dalla nuova legge, è in grado di organizzare e di adattare il proprio comportamento ad essa e ritiene che l'obbligazione tributaria sopra in modo definitivo solo con il decorrere del periodo d'imposta”.

Tale distinzione tra retroattività autentica e non autentica, come ricorda F. Amatucci, *Op. cit.*, 41, non è contemplata dallo Statuto dei diritti del contribuente.

²⁵ Corte cost., sent. 22 novembre 2000, n. 525.

Con questa pronuncia, la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 21, 1° comma, della legge 13 maggio 1999, n. 133 (*Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale*), nella parte in cui estendeva anche al periodo anteriore alla sua entrata in vigore l'efficacia dell'interpretazione autentica, da essa dettata, dell'art. 38, 2° comma, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*).

Dott.¹⁰ in *Metodi e tecniche di formazione e di valutazione delle leggi*

La disciplina fiscale è ricca di questi esempi.

Un ulteriore ambito sul quale incide lo Statuto riguarda l'uso della decretazione d'urgenza in materia tributaria – vera e incontrollata bestia nera del settore – nel tentativo di ricondurla a una dimensione accettabile.

Al fine, dunque, di disincentivare il turbinio della produzione legislativa in ambito fiscale – che sovente si traduce nello svuotamento delle prerogative parlamentari a beneficio del potere normativo del governo – lo Statuto del contribuente prevede che non si possa fare uso del decreto-legge per disporre l'istituzione di nuovi tributi né estendere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti²⁶.

Si pongono così le premesse per una legislazione tributaria più meditata e maggiormente resistente nel tempo, sol che si consideri come l'abuso della decretazione d'urgenza sia all'origine dei maggiori guasti che si sono prodotti e che lo Statuto, per il futuro, si propone di correggere²⁷.

L'efficacia generale delle disposizioni contenute nello Statuto.

Lo Statuto dei diritti del contribuente è stato approvato nelle forme della legge ordinaria e già questo è un grandissimo risultato ove si consideri che, ben raramente, ad analitiche direttive di *drafting*, quali sono quelle contenute nell'art. 2 della l. n. 212 del 2000, è stata conferita una simile dignità²⁸. Solitamente, infatti, indicazione di questo tipo sono per lo più inserite in manuali tecnici che accompagnano l'opera del *drafter*; per cui non potrà certo porsi in secondo piano la scelta del legislatore del 2000 di codificare, al livello della legislazione ordinaria, tali prescrizioni, ricomponendo così quella tradizionale tensione tra momento tecnico e momento politico della redazione della legge che costituisce l'ipoteca maggiore per la conservazione dello *status quo*.

Autorevole dottrina, al contempo, ha considerato saggio il fatto che lo Statuto non sia stato approvato con legge costituzionale perché ciò avrebbe avuto l'effetto di ingessare eccessivamente il sistema e avrebbe significato, in certo qual modo, un'inaccettabile prevaricazione di quel momento tecnico sulla scelta politica²⁹.

²⁶ C.f.r. art. 4, l. 27 luglio 2000, n. 212.

²⁷ Rileva L. Perrone, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 580 – ed è un giudizio condiviso da tutta la dottrina – che “il ricorso al decreto legge ha da tempo superato, nel settore tributario, ogni limite di tollerabilità (...) Occorre prendere atto che il decreto legge è oramai divenuto strumento per adottare discipline fiscali a regime anziché per fronteggiare stati di necessità (...) In materia tributaria si abusa del decreto legge non solo sotto il profilo della mancanza dei presupposti legittimanti, bensì anche, e direi soprattutto, sotto il profilo della sua reiterazione”

²⁸ Ciò non sottrae validità alle osservazioni di L. Antonini, *Intorno alle «metanorme» dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 619, per il quale la collocazione delle “metanorme” sulla produzione giuridica tributaria disattende “quella buona tradizione che vuole, invece, le norme sulla produzione fiscale fissate in fonti del diritto di grado superiore a quello delle norme di produzione che in base ad esse devono essere prodotte”.

Occorre, tuttavia, evidenziare che nella tradizione non si danno norme sulla produzione giuridica, addirittura incidenti in modo analitico sui profili di *drafting* formale, contenute in atti normativi di natura primaria. La novità che lo Statuto reca sul punto, pertanto, è di estremo rilievo.

²⁹ G. Marongiu, *Lo Statuto del contribuente: una disciplina di principi e per principi*, cit., 70.

In senso opposto, tuttavia, L. Antonini, *Intorno alle «metanorme» dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, cit., 621, per il quale l'operato della XIII Legislatura sarebbe contraddittorio laddove ha reagito con una modifica costituzionale dell'art. 111, Cost., creando uno statuto penale al fine di rimediare agli abusi di alcuni magistrati nel periodo di Tangentopoli, mentre avrebbe approvato lo Statuto dei diritti del contribuente con la legge ordinaria allorché, invece, si trattava di reagire non alle contingenze storiche di un periodo – come nel caso penale – ma a una situazione consolidata. “Lo Statuto del contribuente (...) è una legge ordinaria, quindi ha un valore formale sul piano del sistema delle fonti alquanto inferiore rispetto allo Statuto dell'imputato, tuttavia la patologia cui si intendeva rimediare non era assolutamente contingente. Se i tedeschi usano dire che «non bisogna usare i cannoni per sparare sulle mosche», noi italiani, di fronte alle patologie dell'ordinamento tributario potremmo rovesciare la metafora dicendo che è inutile sparare con una pistola contro una corazzata (...) Più che verso il potere giudiziario, proprio verso quello impositivo era quindi maggiormente auspicabile l'intervento del più forte potere dell'ordinamento: quello di revisione costituzionale. Un simile intervento avrebbe posto le premesse per un salto culturale in questa materia, dove peraltro la Dott.¹⁰ in *Metodi e tecniche di formazione e di valutazione delle leggi*

La sopravvivenza di ciascuna delle disposizioni contenute nello Statuto del contribuente è, nondimeno, assistita da una cosiddetta *clausola di autorafforzamento* in forza della quale le disposizioni statutarie, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.

Quella di includere negli atti normativi disposizioni finalizzate, in qualche modo, ad ostacolarne l'abrogazione è una tecnica della cui efficacia è senz'altro lecito dubitare poiché, ovviamente, nulla può impedire a una fonte di pari grado – che intervenga successivamente – di abrogare le norme così tutelate³⁰.

Si è ripetutamente espressa in questa direzione anche la Corte costituzionale per la quale “per ammettere siffatta deroga ai principi generali che regolano la successione delle leggi nel tempo occorre potere risalire a una precisa e univoca statuizione costituzionale”³¹ che al momento, nella materia tributaria, non pare esistere alcun rimedio per rimuovere una legge o un atto avente forza di legge che disponga in modo incompatibile rispetto a quanto previsto nello Statuto.

Nondimeno, la Corte di Cassazione, senza entrare direttamente nel delicato problema attinente all'efficacia di *norme sulla normazione* contenute in fonti pariordinate a quelle che si vogliono disciplinare, con un'impostazione che tende a consolidarsi, ha connotato le disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente in termini di *superiorità assiologia*, accentuandone così la “funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete”: ciò significa, segnatamente, che “il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla l. n. 212 del 2000 *deve* essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari”³².

L'efficacia delle disposizioni dello Statuto riguardanti il *drafting* negli ordinamenti regionali e locali.

Il discorso sull'efficacia delle disposizioni dello Statuto deve ora essere ripreso con un'attenzione più circoscritta ai problemi di *drafting* e, in particolare, alla rilevanza di queste statuizioni negli ordinamenti di Regioni ed Enti locali in quanto si tratta di un profilo tuttora inesplorato ed estremamente attuale per la moltiplicazione dei centri impositori seguita alla riforma costituzionale del 2001.

L'art. 1, 3° e 4° comma, l. n. 212 del 2000 dispone, a tal riguardo, che “le Regioni a Statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le Regioni a Statuto speciale e le Province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dall'entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge. Gli Enti locali provvedono, entro sei mesi dall'entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi Statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge”.

In base a questa disciplina, pertanto, mentre le Regioni, eccettuate quelle speciali, sono immediatamente assoggettate alle norme dello Statuto dei diritti del contribuente, per Comuni e

conflittualità costituzionale è più elevata che in ogni altro settore della vita civile”.

³⁰ Sulle norme che impongono deroghe o modificazioni espresse, come osserva G. Parodi, *Il potere regolamentare nel nuovo Titolo V*, in G.F. Ferrari, G. Parodi (cur.), *La revisione costituzionale del Titolo V tra nuovo regionalismo e federalismo*, Padova, Cedam, 2003, 125, non va dimenticata la sentenza della Corte costituzionale n. 111 del 1997, che ha ritenuto un'analogia disposizione contenuta nella l. n. 142 del 1990 “formula che, secondo quanto comunemente si ritiene, vale quale criterio interpretativo per i futuri successivi interventi legislativi in materia, nel senso che i principi della legge n. 142 restano operanti di fronte ad ogni altra legge che non ne disponga *ex professo* la deroga o l'abrogazione”.

³¹ Tali affermazioni si leggono nella sentenza della Corte costituzionale n. 4 del 1972.

³² Nella sent. 10 dicembre 2002, n. 17576, la sezione tributaria della Suprema Corte afferma, infatti, che la clausola di autorafforzamento sottende “l'esplicita intenzione del legislatore affinché le disposizioni stesse *magis valeant* nella legislazione tributaria”: dal che discende la funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo dei suddetti principi vincolante nell'interpretazione del diritto.

Dott.¹⁰ in *Metodi e tecniche di formazione e di valutazione delle leggi*

Province si prevede un termine per l'adeguamento a quelle stesse disposizioni; il che, peraltro, potrebbe sembrare a prima vista paradossale in considerazione del fatto che questi ultimi Enti, a differenza delle prime, esercitano una potestà normativa solamente "derivata" e non primaria.

In realtà, ciò non stupisce perché le Regioni ordinarie, al momento di entrata in vigore dello Statuto, non avevano proprio alcuna legislazione da adeguare ai suoi contenuti mentre un discorso diverso meritano gli Enti locali i quali, a partire dai primi anni novanta e via via crescendo, esercitavano già un margine significativo di potere regolamentare; sicché, è in riferimento a questi ultimi che la dottrina si è interrogata su quali potessero essere le conseguenze della mancata conformazione alle norme statutarie nel tempo previsto.

Si sono prefigurate, al riguardo, due possibili soluzioni: a) la sospensione dell'applicazione delle norme dello Statuto nell'attesa dell'approvazione delle disposizioni regolamentari da parte degli Enti locali; b) l'applicazione delle norme contenute nella legge n. 212 del 2000 anche nei rapporti con le Amministrazioni locali, una volta decorso il termine di cui all'art. 1 citato, anche e indipendentemente dall'adozione di specifiche norme attuative, coerentemente con la regola contenuta nell'art. 52, 1° comma, d.lgs. n. 446 del 1997, secondo il quale, nell'esercizio del potere regolamentare di Comuni e Province, per tutto quanto non disposto dal regolamento, "si applicheranno le disposizioni delle legge vigenti" tra le quali, ovviamente, quelle dello Statuto³³.

La questione assume particolare interesse, in primo luogo, con riferimento alle norme sul *drafting*, atteso che in altri campi, quali quelli connessi alla tutela amministrativa del contribuente e al c.d. diritto di interpello, non sembra si possa prescindere dall'attuazione amministrativa delle disposizioni statutarie.

Occorre, in altri termini, interrogarsi su quale sia l'efficacia delle regole redazionali di cui all'art. 2 dello Statuto nei confronti dei legislatori locali e anche regionali e, più specificamente, se possa prestare il fianco a censure la legge della Regione o l'atto secondario del Comune o della Provincia posto in spregio di quelle disposizioni; oppure se anche nei rapporti inter-ordinamentali debba pervenirsi alla constatazione della sostanziale incapacità delle norme sul *drafting* a vincolare i successivi legislatori, pur autoqualificandosi le stesse come principi generali dell'ordinamento tributario³⁴.

Quest'ultima conclusione – lo si dica subito – non soddisfa assolutamente perché equivale a chiudere il discorso in partenza.

Ben più interessante e meritevole di attenzione è, invece, lo sforzo di quegli autori per i quali le disposizioni statutarie, nel rapporto tra sistema statale e regionale, costituiscono principi fondamentali espressi dalla legislazione dello Stato³⁵ o, come sembra preferibile ad avviso di chi

³³ A. Uricchio, *Lo Statuto e gli Enti locali*, in G. Marongiu (cur.), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 172.

³⁴ C'è da osservare, peraltro, che al di là di questa qualificazione le norme in oggetto presentano tutte le caratteristiche per essere considerate principi generali dell'ordinamento ove si ricorra ai criteri sviluppati dalla giurisprudenza costituzionale per individuarli.

Questi ultimi, come si legge in Corte cost., 28 febbraio 1992, n. 75, in *Le Regioni*, 1993, 102, si qualificano come tali "in ragione della concorrente circostanza che attengono a valori costituzionali supremi e soprattutto che contengono criteri direttivi così generali da abbracciare svariati e molteplici campi di attività materiali".

Tale ricostruzione, secondo autorevole dottrina, appare, tuttavia, troppo generica.

Come osserva, infatti, G. Parodi, *La l. 266/1991 sul volontariato come legge di principi*, in *Le Regioni*, 1993, 112, "sulla scorta di questo procedimento argomentativi tutte le norme ad elevato grado di generalità disciplinanti fenomeni in qualche senso trasversali («o transmateriali») potrebbero venire elevate al rango di principi generali dell'ordinamento ai fini della delimitazione della competenza legislativa primaria".

³⁵ In questo senso, in particolare, A. Uricchio, *Op. cit.*, 173, per il quale "le norme dello Statuto, ponendosi come sintesi dei valori su cui si fonda l'ordinamento tributario, operano anche in funzione di orientamento nella produzione normativa e delimitativa degli ambiti entro cui questa può muoversi. Ciò appare ancora più evidente alla luce della nuova disciplina degli artt. 117 e 119, Cost. Secondo l'assetto costituzionale, come modificato dalla l. cost. 3/2001, per le materie di legislazione concorrente, tra le quali rientra la finanza regionale e locale, le Regioni, nell'esercizio della funzione normativa, sono tenuti al rispetto dei principi fondamentali, espressi dalla legislazione dello Stato. Sebbene nel nuovo titolo V della Costituzione non sia chiarito cosa debba intendersi con tale locuzione, si può ritenere che principi fondamentali sono sicuramente quelli che costituiscono proiezione di quelli costituzionali e che comunque sono protesi *Dott.¹⁰ in Metodi e tecniche di formazione e di valutazione delle leggi*

scrive, principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario ex art. 117, 3° comma, Cost., in grado di vincolare comunque la potestà normativa delle Regioni.

Esiste una distinzione, sul piano concettuale, tra principi generali dell'ordinamento tributario, quali sono positivamente qualificate tutte le norme dello Statuto, e principi fondamentali di coordinamento della legislazione concorrente: ciò, tuttavia, non significa assolutamente che le due tipologie non possano sovrapporsi quando il rispetto di una regola generale di governo del sistema fiscale appartenente al primo tipo di principi costituisce, al contempo, la condizione per il buon funzionamento dei diversi livelli del sistema tributario in armonia tra loro e con la Costituzione.

Ne ha dato puntuale prova, seppure non nella materia che ci occupa, la Corte costituzionale che più volte ha riconosciuto la possibilità di una tale sovrapposizione³⁶.

In questa prospettiva, a fronte dell'unicità del contribuente, il valore della certezza del diritto è principio fondamentale di coordinamento dell'ordinamento fiscale all'ombra del quale si deve svolgere la legislazione regionale; d'altro canto, è ormai acclarato – lo si è accennato – che una delle ragioni del cattivo funzionamento dell'Amministrazione finanziaria nonché una spinta importante all'evasione fiscale deriva, segnatamente, da un'eccessiva stratificazione legislativa.

Ne consegue che un ordinamento tributario che non si occupa dei problemi legati alla qualità redazionale della norma e al suo impatto nella legislazione vigente non può funzionare in maniera efficiente e ciò, tanto più, in un sistema articolato su diversi livelli di governo dotati tutti dello *ius impositionis* ma non per questo completamente separati.

Le sempre più avvertite esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti, in particolare, potrebbero condurre a un fenomeno di integrazione normativa e a una parziale sovrapposizione nella disciplina di alcuni obblighi fiscali: si pensi a una dichiarazione unificata valevole per tutte le imposte che presupporrebbe il richiamo, da parte del legislatore regionale, di quelle norme statali che disciplinano l'istituto nonché una maggiore cooperazione tra i vari uffici tributari; si pensi alla possibilità di opporre alla pretesa fiscale della Regione un credito tributario vantato nei confronti dello Stato o viceversa con la predisposizione di un sistema successivo di conguaglio tra gli Enti interessati che non gravi di alcun onere il contribuente.

alla tutela dell'unità dell'ordinamento. Seguendo tale impostazione non può dubitarsi che tra i principi fondamentali di cui all'art. 117, Cost. rientrino le norme dello Statuto del contribuente sia perché emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97, Cost., sia perché principi generali dell'ordinamento tributario³⁷.

Di eguale avviso anche A. Amatucci, *Op. cit.*, 19, il quale, riflettendo soprattutto sul principio di irretroattività recepito nello Statuto, ritiene che anche la legge regionale, come qualsiasi altra fonte primaria, dovrebbe apparentemente poter derogare al disposto dell'art. 11 delle disposizioni preliminari al codice civile. Tuttavia – osserva l'autore – “dubbi sorgono se si considera che tale norma è da valutare quale principio fondamentale di competenza del legislatore nazionale, ai sensi del nuovo assetto determinato dal 2° comma dell'art. 117, Cost., in grado di limitare la potestà regionale. Considerando i diversi richiami al principio di irretroattività in materia tributaria nello Statuto dei diritti del contribuente e nella legge delega per la riforma del sistema fiscale statale n. 80 del 7 aprile 2003, si potrebbe ritenere che il divieto generale di irretroattività previsto dall'art. 11 sia un principio fondamentale dell'ordinamento nazionale che è in grado di limitare l'autonomia normativa degli Enti locali, risultando inderogabile”.

³⁶ *Ex plurimis* Corte cost., 28 febbraio 1992, n. 75, *cit.*

Questa sentenza attesta inequivocabilmente tale possibilità di sovrapposizione.

Ed infatti, come osservato da G. Parodi, *La l. 266/1991 sul volontariato come legge di principi*, cit., 110, il risultato dell'aver, la Corte, qualificato le norme contenute nella legge *quadro come sul volontariato* come «principi generali dell'ordinamento giuridico» conduce a diverse conseguenze in relazione al tipo di legislazione, concorrente o esclusiva, con la quale si rapportano.

Osserva, a tal riguardo, questo autore che “sul piano dei rapporti tra le fonti, ove si tratti di discipline espressione di competenza ripartita, consegue (secondo l'opinione prevalente) l'efficacia abrogativa delle disposizioni della legge n. 266 del 1991 nei confronti di tutte le discipline regionali preesistenti e difformi. Consegue, invece, secondo l'opinione preferibile, un effetto di invalidazione (sopravvenuta) nei confronti delle discipline preesistenti e incompatibili eventualmente elaborate dalle Regioni differenziate e dalle Province autonome nell'esercizio della loro potestà legislativa primaria”.

Ne deriva, detto altrimenti, che queste norme operano come principi fondamentali nell'ambito della competenza concorrente e come principi generali nell'ambito della competenza esclusiva regionale.

Questa è, dunque, la migliore dimostrazione circa le possibilità di sovrapposizione.

Sono tutte ipotesi nelle quali le norme statali, regionali e locali dovrebbero richiamarsi vicendevolmente e ciò imporrebbe, ai fini di un adeguato funzionamento del sistema, il ricorso alla migliore tecnica redazionale dei rinvii e a una reciproca osservazione sullo stato della legislazione.

Ecco i motivi per cui, ad avviso di chi scrive, sarebbe scorretto svalutare la rilevanza centrale delle disposizioni sul *drafting* in un ordinamento che, come quello italiano, tende al decentramento tributario in una logica di coordinamento e di armonia.

Non solo: sul piano pratico, una qualificazione in termini di principi fondamentali, a questo punto, potrebbe essere assai promettente per consentire l'individuazione di un parametro alla luce del quale censurare, come costituzionalmente illegittima per contrasto con l'art. 117, 3° comma, Cost., quella eventuale legge regionale che, in spregio alla più elementare tecnica normativa, dovesse diametralmente contrapporsi alle norme dello Statuto dei diritti del contribuente che rilevano anche sui profili strettamente redazionali.

Non sfuggono, tuttavia, i pericoli derivanti dall'attribuire un ruolo eccessivo alla Corte nel compito di valutare la certezza del diritto che, salvo casi macroscopici, costituisce valore, la cui misura di soddisfacimento è interpretabile con una certa discrezionalità da parte del legislatore: sicché, così come il Giudice delle leggi ha escluso, nella sostanza, qualunque sua ingerenza nel procedimento di approvazione della legge – perché, in sostanza, appartiene al Parlamento il compito di calare le norme costituzionali nell'ambito delle sue procedure e verificare il rispetto dei suoi regolamenti³⁷ – eguali ragioni potrebbero indurre ad escludere, salvo i consueti richiami alla buona tecnica, un sindacato esclusivo della Corte sul modo in cui la legge è scritta, sindacato che si traduca in sanzioni di incostituzionalità³⁸.

Nondimeno, qualora si riconoscesse la possibilità di un intervento della Consulta nei casi più evidenti, limitatamente alle leggi regionali, si offrirebbe un valido contributo al superamento del problema, più volte evidenziato dalla dottrina, dell'assenza di un adeguato meccanismo rivolto a garantire l'effettività delle norme statutarie potenzialmente esposte a una continua infrazione da parte delle leggi successive a motivo del principio *lex posterior derogat legi priori*³⁹.

Del resto, seppure in un contesto del tutto diverso, la Corte si è recentemente mostrata irremovibile nell'esigere il rispetto da parte delle Regioni dei termini posti dal legislatore statale per l'approvazione delle tariffe e delle aliquote dei tributi di cui beneficiano⁴⁰. Queste limitazioni

³⁷ Si veda, al riguardo, la sentenza della Corte costituzionale n. 9 del 1959, in *www.giurcost.it*
C.f.r. M.L. Mazzoni Honorati, *Diritto parlamentare*, Torino, Giappichelli, 2001, 48, ss.

³⁸ Per una puntuale rassegna delle pronunce della Corte costituzionale sul tema della certezza del diritto nonché per valutare il ruolo della Consulta in relazione a questo specifico problema si rinvia a L. Pegoraro, *Linguaggio e certezza della legge nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, Milano, Giuffrè, 1988.

³⁹ Non sembra, infatti, possa essere applicata in ambito tributario statale quella giurisprudenza della Corte emersa nella disciplina penale con la quale si è ritenuto sindacabile “il vizio consistente nell'errore materiale di redazione legislativa, che infici il testo della disposizione, pregiudicando, nella misura e nei modi che ricorrono nel caso in esame, la riconoscibilità e l'intelligibilità del precetto penale con essa disposto. Rilevato un simile vizio, la Corte, in adempimento della sua funzione di conformazione dell'ordinamento legislativo al dettato costituzionale, deve dichiarare l'illegittimità costituzionale della parte della disposizione specificamente viziata e dalla quale deriva il difetto di riconoscibilità e di intelligibilità del precetto” (Corte cost., sent. n. 185 del 1992).

Il settore penale, tuttavia, elevando al rango costituzionale il principio di determinatezza e tassatività della fattispecie incriminatrice, costituisce un ambito del tutto particolare.

Sulla valenza e le specifiche applicazioni del principio *lex posterior derogat legi priori* si rinvia a G. Parodi, *Commento agli artt. 1-11 e 15 delle disp. prel. cod. civ.*, in G. Alpa, V. Mariconda (cur.), *Codice civile commentato*, Milano, Ipsoa, 2005.

⁴⁰ Corte cost., sent. 25 ottobre 2005, n. 397, in *www.giurcost.it*

In questa pronuncia, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità di una norma della Regione Molise nella parte in cui prevedeva una decorrenza per gli aumenti tariffari del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi diversa dal *dies a quo* sancito dal legislatore statale.

Dispone, infatti, l'art. 3, 29° comma, l. n. 549 del 1995 che le Regioni, entro il 31 luglio di ogni anno, fissano, per l'anno successivo, il *quantum* del tributo e che, ove non provvedano entro tale termine, si intende prorogata la misura previgente.

Questa disposizione è chiaramente in funzione del principio di certezza del diritto.

Dott.¹⁰ in *Metodi e tecniche di formazione e di valutazione delle leggi*

temporali sono, infatti, preordinate a una definizione tempestiva dell'obbligazione tributaria e quindi, a pieno titolo, si riconducono ai principi di certezza del diritto e di effettiva conoscibilità della norma.

E' appena il caso di rilevare che questa ricostruzione, evidentemente, presuppone il superamento della tesi per cui le disposizioni sulle tecniche redazionali dei testi tributari, ancorché contenute in una fonte primaria, sarebbero "norme di indirizzo, la cui attuazione è rimessa alla sensibilità degli organi preposti all'esercizio della funzione legislativa (...) mere direttive rispetto alla normazione ordinaria futura, prevalendo i principi della successione delle leggi nel tempo, della gerarchia e della competenza"⁴¹.

Accondiscendendo a una tale ipotesi, ne consegue, con ogni evidenza e a maggior ragione, lo svuotamento di qualunque efficacia giuridica di tali prescrizioni nei confronti di Regioni e Enti locali.

L'idea per cui le direttive attinenti la tecnica redazionale delle leggi tributarie sarebbe priva di carattere normativo perché suscettibile di un suo superamento da parte di leggi posteriori con esse divergenti o perché, comunque, non assistita da alcun meccanismo sanzionatorio, in realtà, non sembra affatto convincente.

Ogni legge, infatti, è soggetta alle regole che governano i rapporti tra le norme e non per questo rimane svuotata del suo contenuto giuridicamente vincolante.

Inoltre, il ragionamento volto a svalutare la vincolatività delle disposizioni dello Statuto che interferiscono sulla tecnica legislativa non tiene di fronte all'esercizio della potestà regolamentare degli Enti locali soggetta, in forza del principio di legalità, alla fonte legislativa; qui, tuttavia, occorre osservare che gli articoli dello Statuto, laddove disciplinano la struttura della norma tributaria, si esprimono in termini di legge e, almeno in apparenza, non sembrano considerare il problema sul piano della potestà regolamentare costituente una fonte secondaria.

In questa interpretazione letterale, salvo quanto previsto dal citato art. 1, 4° comma, l. 212 del 2000 – e cioè una vaga norma di futuro adeguamento – la soggezione dei regolamenti degli Enti locali allo Statuto del contribuente potrebbe risultare compromessa.

Non sembra questa, tuttavia, un'interpretazione costituzionalmente orientata della questione, atteso che proprio perché lo Statuto esprime una regola nei confronti della legge, tanto più la stessa dovrà valere in relazione all'atto ad essa sottoposto; e se in riferimento alla prima ci può essere un margine di discussione in ordine alla concreta efficacia delle regole sulla produzione giuridica, quanto al secondo dovrà concludersi, in forza del principio gerarchico, per la sua soggezione alle regole statutarie, pena l'illegittimità dello stesso.

La norma della Regione Molise, ad avviso della Corte, era, dunque, incostituzionale perché, pur essendo approvata nel mese di agosto, determinava la decorrenza degli aumenti tariffari a partire dal 1° gennaio successivo; ciò, naturalmente, sul presupposto che la disciplina del tributo in oggetto si deve ricondurre alla potestà legislativa esclusiva dello Stato *ex art. 117, 2° comma, lett. e), Cost.*, a nulla rilevando che il suo gettito, per scelta del legislatore statale, sia devoluto alle Regioni.

⁴¹ L. Malagù, *Lo Statuto del contribuente ed il suo garante*, in *Boll. trib.*, 2000, 1203, per il quale, nei riguardi del legislatore, tutte le disposizioni dello Statuto, tra cui quelle sul *drafting* di cui all'art. 2, hanno una natura programmatica.

In questo senso anche V. Di Ciolo, *Op. cit.*, 132, il quale, tuttavia, attribuisce allo Statuto, in generale, la capacità di porsi quale indispensabile criterio per l'interpretazione della legge tributaria.

Più interlocutoria, invece, la posizione di L. Antonini, *Intorno alle «metanorme» dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiancendo Vanoni*, cit., 632, per il quale il valore dell'art. 2 dello Statuto "rimane anche in questo caso prevalentemente politico, risultando forse più difficile prospertarne un utilizzo forte, nei termini di ragionevolezza (...) da parte della Corte costituzionale. Si tratta, infatti, di disposizioni relative al *drafting* legislativo, nelle quali risulta più complesso ravvisare quell'intima razionalità che contraddistingue i principi generali dell'ordinamento giuridico. Una maggiore efficacia si potrebbe, invece, ipotizzare nell'ambito del sindacato di costituzionalità sui decreti legislativi, qualora, nel silenzio della legge delega, il Governo apportasse delle deroghe alle disposizioni dell'art. 2. Se risultasse valida questa prospettiva, si potrebbe determinare un effetto pratico non marginale, soprattutto in considerazione del diffondersi della prassi (...) delle deleghe in bianco. Peraltro, questa capacità di limitare la passibilità di deroga con decreto legislativo, salvo che la legge delega espressamente non lo autorizzi, può essere estesa a tutte le «metanorme» contenute nello Statuto dei diritti del contribuente qualificabili realmente come principi generali".

Dott.¹⁰ in Metodi e tecniche di formazione e di valutazione delle leggi

In altri termini, se la circostanza che una legge ordinaria non si presenti conforme, sul piano redazionale, alle indicazioni contenute nello Statuto non è condizione sufficiente per una declaratoria di incostituzionalità – questo, almeno, l’orientamento della Corte⁴² e salvi, per le ragioni anzidette, i rapporti tra legge statale e regionale in attesa di un pronunciamento del Giudice delle leggi – il medesimo vizio, manifestato dall’atto regolamentare, potrebbe essere motivo di illegittimità per violazione di legge.

In relazione a quest’ultimo profilo, tuttavia, sorge un ulteriore problema consistente nella necessità di ravvisare quell’interesse sufficientemente qualificato al fine di garantire l’accesso alla giustizia amministrativa e ciò dovrebbe necessariamente passare attraverso una considerazione di questo tipo di patologie alla stregua di una lesione sostanziale⁴³.

All’ombra del valore della certezza del diritto, detto altrimenti, dovrebbe così riposare un interesse legittimo concretamente azionabile, il che, per il momento, potrebbe essere prematuro, data la difficoltà di misurare la reale capacità offensiva di questo tipo di violazioni.

Si tratta, comunque, di un’ipotesi di scuola perché è ben difficile che qualcuno intenda ricorrere al giudice amministrativo esclusivamente in nome della certezza del diritto al fine di vedere rispettate le direttive di *drafting* legislativamente fissate.

Non sembra, pertanto, che allo stato attuale ci siano le condizioni per rimettere la garanzia del rispetto da parte degli Enti locali dello Statuto del contribuente a un eventuale e successivo controllo giurisdizionale attivabile a istanza dei cittadini.

A diversa conclusione, invece, dovrebbe pervenirsi quanto alle possibilità di introdurre un sindacato più assorbente su questi profili da parte del Ministero delle finanze in sede di controllo preventivo di legittimità dei regolamenti degli Enti locali in materia tributaria con l’estremo rimedio di un’azione giurisdizionale.

Infatti, dispone, a tal riguardo, l’art. 52, 2° comma, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che “i regolamenti sulle entrate tributarie sono comunicati, unitamente alla relativa delibera comunale o provinciale, al Ministero delle finanze, entro trenta giorni dalla data in cui sono divenuti esecutivi e sono resi pubblici mediante avviso sulla *Gazzetta Ufficiale*”. Inoltre, ai sensi del 4° comma della medesima disposizione, “il Ministero delle finanze può impugnare i regolamenti sulle entrate tributarie per vizi di legittimità avanti gli organi di giustizia amministrativa”.

Questa facoltà, tuttavia, è raramente esercitata per il (solito) adeguamento dei Comuni e delle Province ai rilievi mossi dal Ministero sui loro atti regolamentari; non risulta, tuttavia, che tale controllo si estenda anche ai profili di *drafting* della norma tributaria di derivazione regolamentare, limitandosi, piuttosto, a una verifica di stretta conformità al modello normativo primario che si occupa della disciplina sostanziale del prelievo. Potrebbe essere, tuttavia, questa una sede privilegiata.

Il problema, dunque, resta aperto anche sul piano, più generale, della legittimità di questo tipo di verifica dopo la riforma costituzionale che, già sul terreno della norma fondamentale, ha eliminato numerose forme di controllo.

La norma “taglialeggi” in rapporto alla legislazione tributaria.

⁴² *Ex plurimis* Corte cost., ord. 6 luglio 2004, n. 216, in *www.giurcost.it*, nella quale il Giudice delle leggi ribadisce che “la giurisprudenza di legittimità e la dottrina prevalente sono viceversa concordi nell’affermare che le disposizioni della legge n. 212 del 2000, proprio in ragione della loro qualificazione in termini di principi generali dell’ordinamento, rappresentano (non già norme interposte ma) criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria, anche antecedente”.

⁴³ Ciò anche alla luce della più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione a sezioni unite per la quale “l’interesse legittimo è il potere riconosciuto al privato di condizionare l’azione amministrativa a tutela della propria posizione sostanziale di vantaggio in ordine a un bene della vita” (Cass., sez. un., 22 luglio 1999, n. 500).

Dott.¹⁰ in *Metodi e tecniche di formazione e di valutazione delle leggi*

Per concludere questa disamina sugli sforzi profusi negli ultimi anni al fine di conseguire una migliore legislazione tributaria, merita sicuramente un cenno la c.d. norma “ghigliottina” o “taglia-leggi” contenuta nell’ultima legge annuale di semplificazione⁴⁴.

Si è, infatti, prefigurato un originale meccanismo che, nel giro di quattro anni, dovrebbe condurre all’abrogazione di tutte le disposizioni legislative statali pubblicate anteriormente al 1° gennaio 1970.

Medio tempore il Governo è delegato a emanare decreti legislativi per la ricognizione della disciplina attualmente vigente e per l’individuazione delle normative che, sebbene antecedenti alla data del 1° gennaio 1970, devono, comunque, restare in vigore perché indispensabili.

Ciò premesso, l’art. 14, lett. e), 17° comma, l. 246 del 2005, sottrae al meccanismo dell’automatica abrogazione una serie di discipline, la cui vigenza è necessaria per diversi motivi, tra cui sono comprese “le disposizioni tributarie e di bilancio e quelle concernenti le reti di acquisizione del gettito, anche derivante dal gioco”.

Si pone così il problema di accertare il significato dell’espressione “disposizioni tributarie” per individuare la concreta portata dell’intervento abrogativo.

La questione non si presenta di semplice soluzione, atteso che si riscontrano numerose ipotesi di confine che, pur non potendosi qualificare come norme tributarie in senso stretto, nondimeno, spiegano una significativa efficacia sull’applicazione delle disposizioni recanti la disciplina dei tributi⁴⁵.

Si consideri, a titolo esemplificativo, l’intero corpo della legislazione catastale per la gran parte anteriore alla data del 1° gennaio 1970.

Essa, invero, non costituisce una normativa tributaria eppure incide sui criteri di calcolo della base imponibile di una molteplicità di tributi.

La strada più immediata da percorrere per acclarare il significato della norma pare essere quella tracciata dalla Corte costituzionale nell’interpretazione dell’espressione “leggi tributarie” che compare nell’art. 75, 2° comma, Cost., quale limite di ammissibilità del *referendum* abrogativo.

Sul punto, infatti, si è sviluppata una giurisprudenza consolidata.

La Corte ha chiarito, in primo luogo, che l’interpretazione letterale dell’art. 75, 2° comma, Cost. “deve essere integrata con un criterio logico sistematico per cui devono essere sottratte a *referendum* abrogativo anche tutte quelle disposizioni produttive di effetti collegati in modo così stretto all’ambito di operatività delle leggi in esso espressamente indicate da far ritenere sottintesa la preclusione”⁴⁶; in secondo luogo, che, ai fini dei giudizi di ammissibilità dei *referendum*, la nozione di “leggi tributarie” è caratterizzata dalla ricorrenza di due elementi essenziali: “da un lato, l’imposizione di un sacrificio economico individuale realizzata attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio; dall’altro, la destinazione del gettito scaturente da tale ablazione al fine di integrare la finanza pubblica, e cioè allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario necessario a coprire spese pubbliche”⁴⁷.

⁴⁴ Trattasi dell’art. 14, 13° comma e ss., l. 28 novembre 2005, n. 246.

⁴⁵ Il problema, come rileva L. Cuocolo, *Aspetti problematici della legge di semplificazione per il 2005*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it, si pone anche per altri settori individuati dalla norma citata quali, a titolo esemplificativo, le disposizioni che costituiscono adempimento di obblighi imposti dalla normativa comunitaria o quelle in materia previdenziale e assistenziale.

⁴⁶ Corte cost., sent. 12 gennaio 1995, n. 11, in *Riv. dir. trib.*, 1995, 264. Nello stesso senso Corte cost., sent. 10 febbraio 1982, n. 26, in www.giurcost.it; Corte cost., sent. 8 febbraio 1990, n. 66, in www.giurcost.it; Corte cost., sent. 7 febbraio 1978, n. 16, in www.giurcost.it.

⁴⁷ Corte cost., sent. 12 gennaio 1995, n. 2, in www.giurcost.it, avente ad oggetto la richiesta di abrogazione delle norme concernenti l’obbligo del contributo per il servizio sanitario nazionale.

Sotto questo secondo profilo, in particolare, la giurisprudenza della Corte ha introdotto una sottile distinzione per cui, in riferimento alle tasse, non si potrebbe chiedere il *referendum* per le leggi che le disciplinano ma, contemporaneamente, nulla impedirebbe di sottoporre a *referendum* quelle norme che regolamentano gli atti amministrativi la cui emanazione fa nascere il dovere di pagare le tasse.

Nessun rilievo è, invece, stato attribuito alla distinzione tra norme sostanziali, regolanti il presupposto, la base imponibile e i soggetti passivi, e norme procedurali aventi ad oggetto la dichiarazione, l'accertamento e la riscossione⁴⁸.

L'orientamento della Corte costituzionale è, dunque, decisamente espansivo nei confronti dell'espressione *leggi tributarie* e, al momento, quello segnalato pare essere l'unico referente giurisprudenziale serio per estrinsecare la nozione contenuta nell'art. 14, *lett. e*), 17° comma, l. 246 del 2005.

Sembra, nondimeno, auspicabile o un intervento del legislatore che chiarisca con più precisione il significato dell'espressione in oggetto oppure una modifica della legge *de qua* con la quale, da un lato, si sottragga la materia tributaria al divieto di abrogazione automatica, dall'altro, si conferisca al Governo la delega per l'individuazione delle norme fiscali antecedenti il 1970 delle quali risulta indispensabile la permanenza in vigore (ristabilendo, dunque, il regime ordinario).

L'ultimo scenario, al di là dei problemi tecnici connessi al valore deontico dei decreti governativi di ricognizione⁴⁹, non pare realizzabile perché, a lato pratico, non è credibile che il legislatore voglia correre il rischio di una abrogazione automatica della legislazione tributaria senza la previa determinazione di quella "indispensabile"⁵⁰.

Se si vuole evitare una rivisitazione dell'intero meccanismo, resta, dunque, la prima possibilità: essa, per quanto non assolutamente risolutiva, è, invero, quanto mai urgente e necessaria, anzitutto, per evitare che la giurisprudenza tributaria sia in futuro chiamata a dirimere inestricabili controversie sulla permanenza in vigore di normative che costituiscono ipotesi di confine con le più volte citate "disposizioni tributarie"; in secondo luogo, per chiarire anche il contenuto dei decreti delegati "ricognitivi" di cui ai commi 13 e 14 dell'art. 14, l. 246 del 2005, la cui estensione varierà a seconda che le ipotesi di confine considerate siano ascritte o meno alle "disposizioni tributarie".

Nondimeno, si può concludere, nel frattempo, che la legge annuale di semplificazione, per le ragioni anzidette, non renda certamente un buon servizio alla causa della buona legislazione in materia fiscale.

⁴⁸ La dottrina maggioritaria, peraltro, dubita ampiamente sull'efficacia di una distinzione che, in realtà, pare assai artificiosa e di difficile individuazione. Si veda, al riguardo, G. Tinelli, *Brevi considerazioni sulla nozione di leggi tributarie come limite costituzionale di ammissibilità del referendum abrogativo*, in *Giur. cost.*, 1996, 1210.

⁴⁹ Il problema è bene evidenziato da L. Cuocolo, *Op. cit.*, 12, ss., che contesta, in generale, il procedimento del taglia-leggi per l'ambiguità derivante dal prevedere ampi interventi ricognitivi della legislazione vigente a mezzo dei decreti legislativi e sulla base di una delega talmente generica di incorrere in seri dubbi di incostituzionalità *ex art.* 76, Cost.

⁵⁰ Situazione, al momento, perfettamente prefigurabile in considerazione del fatto che, secondo quanto disposto dalla legge di semplificazione e salvo futuri non improbabili correttivi, l'abrogazione automatica opera automaticamente decorsi quattro anni dall'entrata in vigore della legge a prescindere dal fatto che il Governo, *medio tempore*, abbia adempiuto alla delega.

Dott.¹⁰ in Metodi e tecniche di formazione e di valutazione delle leggi

2.2.1. Statuto dei contribuenti del 2000 n. 212

Tipologia dell'atto	Artt. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 10, l. 27 luglio 2000 (<i>Disposizioni in materia dei diritti del contribuente</i>).
Natura	Normativa.
Data di pubblicazione	<i>Gazz. Uff., serie generale</i> , 31 luglio 2000, n. 177.
Autorità emanante	Parlamento della Repubblica.
Destinatari e ambiti di applicazione	Legislatori statale, regionale e delegato. Uffici dell'Amministrazione finanziaria. Agenzie fiscali.
Richiami espliciti ad altre fonti e documenti	Art. 3, 23, 53 e 97, Cost.; art. 18, 2° e 3° comma, l. 7 agosto 1990, n. 241
Presupposti, finalità e contenuti	Lo <i>Statuto dei diritti del contribuente</i> costituisce una fonte legislativa di particolare rilievo nella materia del <i>drafting</i> in ambito fiscale. Esso, infatti, si propone di porre rimedio a talune patologie che, sempre più abbondantemente, caratterizzano la legislazione tributaria. A parte i profili formali di buona tecnica legislativa, cui è dedicato l'art. 2, le norme in commento cercano di porre argine alle norme fiscali retroattive e all'uso improprio del decreto legge che, negli scorsi decenni, ha consentito al Governo di accentrare su di sé la funzione impositiva oltre ogni accettabile livello. Accanto a questi profili, meritano, infine, di essere segnalate le norme che impongono all'Amministrazione l'assunzione di iniziative volte ad assicurare la conoscenza effettiva della norma tributaria nonché, in caso di obiettive condizioni di incertezza di questa, a sottrarre il contribuente che abbia sbagliato all'applicazione delle sanzioni.

2.2.2. Legge Delega 7 aprile 2003 n. 80 Artt. 1, 2, 10 c. II e 11

Tipologia dell'atto	Artt. 1, 2, 10 e 11, l. 7 aprile 2003, n. 80 (<i>Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale</i>).
Natura	Normativa.
Data di pubblicazione	<i>Gazz. Uff., serie generale</i> , 18 aprile 2003, n. 91.
Autorità emanante	Parlamento della Repubblica
Destinatari e ambiti di applicazione	Governo
Richiami espliciti ad altre fonti e documenti	L. 27 luglio 2000, n. 212; art. 1, 5° comma, l. 8 agosto 1995, n. 335; art. 81, 4° comma, Cost.
Presupposti, finalità e contenuti	<p>La l. 7 aprile 2003, n. 80, contiene la delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale.</p> <p>Gli articoli indicati hanno ad oggetto la codificazione tributaria secondo una tecnica che si caratterizza per la redazione di una disciplina di parte generale, contenente la regolazione di istituti comuni a tutte le imposte, e di una disciplina di parte speciale, recante la normativa propria di ciascun tributo.</p> <p>Gli artt. 1 e 2 contengono, rispettivamente, l'oggetto della delega e i principi e criteri direttivi.</p> <p>Tra questi, in particolare, meritano di essere richiamati i principi di chiarezza, semplicità, conoscibilità effettiva e irretroattività.</p> <p>Gli artt. 10 e 11 indicano le modalità procedurali che il Governo deve seguire per l'emanazione del codice tributario.</p> <p>Di rilievo speciale il 6° comma dell'art. 11, per il quale lo schema di decreto legislativo recante il codice deve essere trasmesso a una Commissione bicamerale per l'espressione del parere.</p> <p>Occorre osservare che la delega è scaduta senza che il Governo abbia provveduto ad alcuna codificazione.</p> <p>Si è solo proceduto ad una rivisitazione della disciplina sostanziale delle imposte sui redditi direttamente apportata al testo tuttora, vigente, il d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (<i>Testo unico delle imposte sui redditi</i>).</p> <p>Questo tentativo di codificazione è, dunque, fallito.</p>