Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale
in Amministrazione, Finanza E Controllo

Tesi di Laurea

Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

Il requisito di attualità della capacità contributiva
e i prelievi retroattivi

Relatore
Ch. Prof. Loris Tosi

Laureando
Mauro Benvenuti
Matricola 830040

Anno Accademico
2013 / 2014

INTRODUZIONE 1

1. ORIGINE DEL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA..... 6

1.1 L'ORIGINE DELL'ART. 53 DELLA COSTITUZIONE 6

1.1.2 L'introduzione del concetto di capacità contributiva nella Costituzione Italiana 7

1.1.3 La Posizione dell'art. 53 della Costituzione 11

1.2 I DIVERSI ORIENTAMENTI ATTORNO AL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA..... 12

1.3 PROFILI ESSENZIALI DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA 15

2. IL CONCETTO DI RETROATTIVITÀ..... 17

2.1 INTRODUZIONE 17

2.2 UNA PRIMA INTERPRETAZIONE DEL FENOMENO 17

2.3 EVOLUZIONE DEL DIBATTITO ATTORNO AL CONCETTO DI RETROATTIVITÀ 19

2.3.1 Le diverse categorie di retroattività 21

2.4 LA DISTINZIONE TRA SITUAZIONE ISTANTANEA E DUREVOLE NEL TEMPO 22

2.5 LE PROPOSTE PIÙ RECENTI 25

2.5.1 La critica al concetto di retroattività: da retroattività a retrovalutazione ... 26

2.6 IL FENOMENO DELLA NORMA TRIBUTARIA CON EFFICACIA NEL PASSATO..... 28

3. IL PROFILO TEMPORALE DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA 32

3.1 INTRODUZIONE AL REQUISITO DI ATTUALITÀ 32

3.2 L'ATTUALITÀ NELLE DIVERSE INTERPRETAZIONI DEL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA 34

3.2.1 La fase di accertamento: le presunzioni assolute..... 38

3.3 RAGGIO D'AZIONE DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA 39

3.4 IN TEMA DI RETROATTIVITÀ DELLA NORMA TRIBUTARIA: IL CRITERIO DI PREVEDIBILITÀ 41

3.5 CRITICA AL CRITERIO DELLA PREVEDIBILITÀ 47

3.6 LIMITI ALLA RETROATTIVITÀ DELLA NORMA TRIBUTARIA 48

3.6.1 (Segue) Certezza del diritto e affidamento del contribuente 52

3.6.2 La prospettiva Comunitaria 59

3.7 CAPACITÀ CONTRIBUTIVA IN OTTICA COMUNITARIA..... 63

4. LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE 65

4.1 LA SITUAZIONE TRIBUTARIA PRIMA DELL'ENTRATA IN VIGORE DELLO STATUTO 65

4.2 LA NASCITA DELLO STATUTO 68

4.3 LA POSIZIONE DELLO STATUTO RISPETTO ALLE FONTI NORMATIVE 70

4.3.1 Lo Statuto nella disciplina regionale 73

4.4 L'ART. 3 DELLO STATUTO: LE DIVERSE POSIZIONI DELLA DOTTRINA 75

4.5 L'IRRETROATTIVITÀ TRIBUTARIA NELLO STATUTO E LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA 81

4.6 LA TUTELA DELL'AFFIDAMENTO DEL CONTRIBUENTE: I TRIBUTI PERIODICI 83

4.7 CERTEZZA DEL DIRITTO E BUONA FEDE NELLO STATUTO 85

4.8 DUBBI INTORNO ALLE NORME PROCEDIMENTALI 88

4.9 LEGGE DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA 93

4.9.1 La legge di interpretazione autentica nello Statuto 99

4.9.2 Le conseguenze dell'interpretazione autentica per la tutela dell'affidamento 101

4.10 L'ART. 11 DELLE PRELEGGI DEL CODICE CIVILE 103

CONCLUSIONI 105

BIBLIOGRAFIA 110

INTRODUZIONE

L'art. 53 della Costituzione è riconosciuto, dalla dottrina, come l'elemento cardine del sistema tributario[1]. In questa disposizione si enuncia un principio fondamentale: l'obbligo, per tutti, a concorrere alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva. L'importanza di tale principio è dimostrata dalle due funzioni che la dottrina gli conferisce. La prima attribuisce alla capacità contributiva il ruolo di "regola di distribuzione degli oneri tributari", mentre nella seconda ricopre la mansione di "limite dell'intervento normativo"[2]. Quest'ultima è la funzione sulla quale ci si soffermerà, poiché consente di affrontare la problematica dell'introduzione di norme retroattive.

In materia tributaria la questione è particolarmente rilevante; l'opportunità per il legislatore di porre in essere dei prelievi retroattivi, attraverso l'introduzione di norme di questo genere, fa sorgere un acceso dibattito sulla legittimità e giustizia che questa comporta. Bisogna tenere presente che il rapporto tra amministrazione finanziaria e amministrato vede quest'ultimo in una posizione di debolezza rispetto al primo. Dottrina e giurisprudenza hanno, in più occasioni, considerato il contribuente il soggetto più debole[3], poiché non di rado si vede spogliato delle proprie tutele a favore di un interesse fiscale. La questione emerge soprattutto nel caso dei prelievi retroattivi dove il legislatore, spesso per aumentare i proventi fiscali e rimpolpare le casse dello Stato[4], disciplina una fattispecie passata in modo nuovo e differente rispetto a prima. Il contribuente, oltre

---

[1] Boria P., *Art. 53*, in Bifuclo R., Celotto A., Olivetti M., (A cura di*) Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006, pag. 1055

[2] Ibidem

[3] Si veda in questo senso Marongiu G., *Lo Statuto del contribuente: le sue "ragioni", le sue applicazioni*, in *Diritto e pratica tributaria,* 2003, pag. 1014

Così anche la Corte di Cassazione, sez. trib., n. 5931 del 21.4.2001 afferma: "*Ma, innanzitutto, va puntualizzato che il c.d. statuto del contribuente è uno strumento di garanzia del contribuente e, quindi, mentre serve ad arginare il potere dell'erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta, non può ostacolare l'approvazione di disposizioni che siano a favore del contribuente, che si risolvono eventualmente in una ulteriore autolimitazione del potere legislativo (una sorta di "autotutela legislativa)*".

Ancora sull'argomento: Marongiu G., *Statuto del contribuente: primo consuntivo ad un anno dall'entrata in vigore*, in *Corriere Tributario*, 2001, pag. 2073. L'autore afferma che il cittadino, in uno Stato moderno, dovrebbe essere considerato alla pari della pubblica amministrazione e non come suddito. In accordo con quest'affermazione anche Corte di Cassazione, sez. trib., n. 4760 del 30 marzo 2001.

[4] Dorigo S., *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario,* VI, 2003, pag. 603

a sollevare questioni di legittimità costituzionale, non avrà molti mezzi per difendersi da un simile intervento, oppure per prevenirne le conseguenze. Al fine di riequilibrare il rapporto tra fisco e contribuente è necessario porre dei limiti a queste operazioni, tutelando egualmente l'interesse fiscale e quello economico dell'amministrato.

Si consideri, inoltre, come le norme con effetto retroattivo abbiano conseguenze anche sul comportamento che il contribuente tiene nei confronti dell'amministrazione finanziaria. In una situazione di normalità il cittadino, prima di porre in essere delle decisioni, dovrebbe essere a conoscenza della disciplina fiscale a cui fare riferimento. Le scelte che una persona compie, sotto l'aspetto economico, sono influenzate anche dalla regolamentazione tributaria. Si pensi, ad esempio, alla realtà aziendale, nella quale la programmazione degli investimenti è condizionata anche dalla disciplina fiscale. Quando il legislatore introduce un nuovo tributo o modifica la disciplina di uno esistente, con efficacia retroattiva, questa situazione viene stravolta, spesso a discapito del contribuente.

Viste le premesse fin qui presentate, si può comprendere l'utilità di approfondire la disciplina attorno alle norme retroattive, indagando i limiti che il legislatore incontra nell'attuazione di prelievi retroattivi. Per di più, l'introduzione di tali norme, come si vedrà, è un fenomeno attuale e che continua a manifestarsi. Ciò rende ancora più importante la conoscenza dei vincoli che l'autore delle leggi incontra e delle lacune che l'ordinamento presenta.

Sulla questione, sia in dottrina che in giurisprudenza, sono emerse diverse interpretazioni e teorie. Da una parte c'è chi ritiene indispensabile, in un ordinamento evoluto, il rispetto di un principio di irretroattività da parte del legislatore, dall'altra, invece, c'è chi ammette l'introduzione di norme retroattive a determinate condizioni. In questo dibattito svolge un ruolo chiave l'art. 53 della Costituzione. Il principio cardine, a cui costantemente la dottrina ha fatto riferimento, è quello di capacità contributiva, nella sua accezione temporale. Nello specifico, la caratteristica che interessa è quella dell'attualità. Dapprima si fornirà una definizione di tale concetto, per poi passare all'esposizione delle diverse teorie sorte in dottrina, e delle conseguenze, in termini di portata ed efficacia, che queste hanno avuto. Ci si soffermerà, anche, a studiare la posizione della giurisprudenza, attraverso l'analisi delle sentenze della Corte Costituzionale e della Cassazione. Questo permetterà di mettere a confronto diverse posizioni, eviden-

ziandone punti di forza e debolezza. Quando, infatti, si tratta il tema della retroattività delle norme nel settore tributario, il requisito di attualità è un elemento dal quale non si può prescindere.

Dottrina e giurisprudenza non si sono soffermate ad analizzare solo tale requisito, hanno preso in esame anche altri principi presenti nel nostro ordinamento, quali la tutela dell'affidamento e la certezza del diritto, idonei a vincolare la produzione di norme nel passato. L'esame di tutti questi elementi permetterà di comprendere, prima di tutto, fin dove il legislatore può spingersi nella sua attività normativa e, in secondo luogo, in che misura il contribuente è tutelato dall'ordinamento. Per fare questo si parte dall'analisi del requisito di attualità, considerato il più importante, ma la disamina continua esaminando anche altre teorie, che coinvolgono i principi di tutela dell'affidamento e di certezza del diritto. Anche in questo secondo frangente dottrina e giurisprudenza hanno assunto posizioni diverse; la tesi approfondirà tali teorie, vista anche l'importanza che questi principi svolgono sia in altri ordinamenti, come quello tedesco, sia in ambito comunitario, nella giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea.

Nella ricerca di una base normativa al principio di irretroattività, la dottrina, oltre al requisito di attualità e alla tutela dell'affidamento, ha evidenziato anche l'importanza dello Statuto dei diritti del contribuente. Nel settore tributario questa legge ha portato più equilibrio nel rapporto tra fisco e contribuente[5], disciplinando diverse questioni delicate; una di queste consiste proprio nel principio di irretroattività. Il problema che si affronterà, con riferimento allo Statuto, è di capire fino a che punto i principi sanciti al suo interno possono vincolare il legislatore. Anche qui il dibattito vede opinioni discordanti, e la mancanza di una visione unitaria ha spinto ad approfondire l'argomento, ritenendo utile ricostruirne l'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale.

L'elaborato presenta la tematica partendo dal generale, fornendo le basi per poter affrontare il punto fondamentale dello studio, per poi passare al particolare. Il metodo con cui si affrontano le varie problematiche consiste nell'osservazione delle diverse teorie sorte sull'argomento, in modo da poterle confrontare, ottenendo, così, un'analisi diversificata.

---

[5] Cellentani E., & Maino G., *Statuto del contribuente e retroattività tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2007, pag. 530-531.

Ancora in questo senso si veda: Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2005, pag. 1014

Nel primo capitolo si ricostruiranno le origini storiche dell'art. 53 Cost., ripercorrendo le tappe che lo hanno portato all'interno della nostra Costituzione. Prima di tutto si osserverà come il concetto di capacità contributiva sia cambiato nel tempo, dallo Statuto Albertino ad oggi. In seguito, si ripercorreranno i passaggi storici che, durante l'Assemblea costituente, hanno portato ad inserire tale disposizione nella Costituzione, analizzando le motivazioni alla base delle scelte compiute in quella sede. Si mostrerà, inoltre, per quale ragione l'art. 53 sia stato inserito proprio in quella posizione, avendo questa un significato preciso.

Nel secondo capitolo, si affronterà la questione della retroattività. L'elaborato, infatti, mira ad analizzare i limiti che il legislatore incontra nell'introdurre norme con effetto retroattivo. Se si vuole approfondire tale questione è utile conoscere prima qual è il significato che il termine possiede in ambito giuridico. Si presenteranno le diverse spiegazioni proposte in dottrina, mostrando le difficoltà con cui si scontra quando si cerca di definire tale concetto. Si osserveranno, inoltre, le conseguenze che le diverse teorie hanno per il principio di irretroattività. Il capitolo esaminerà il termine in questione prima nell'ordinamento giuridico in generale, e, successivamente, passerà all'analisi del significato che questo ricopre in ambito tributario.

Fornita la panoramica generale della situazione, si passerà allo studio specifico del requisito di attualità. Si mostrerà come tale qualità vincoli la produzione legislativa in materia tributaria. Sulla questione si presenteranno le diverse posizioni della dottrina e della giurisprudenza, mettendo in rilievo le differenze. La portata conferita al requisito di attualità sarà diversa a seconda delle teorie prese in considerazione, a volte più ampia, altre volte più ristretta. L'elaborato osserverà il rapporto tra il requisito di attualità e il principio di irretroattività, mostrando in che modo il primo influenzi il secondo.

Ancora si analizzeranno altri limiti, presenti nell'ordinamento, che la norma tributaria retroattiva incontra. Nel tentativo, infatti, della dottrina di trovare dei vincoli all'introduzione di norme con effetto retroattivo si è fatto ricorso, in molti casi, ai principi di tutela dell'affidamento e certezza del diritto. Infine, si prenderà in esame la prospettiva comunitaria, indagando il ruolo che queste tematiche occupano in ambito europeo.

Nell'ultimo capitolo si darà spazio all'analisi di alcune fonti normative, rilevanti dal punto di vista della retroattività in ambito tributario. L'attenzione sarà rivolta maggior-

mente allo Statuto dei diritti del contribuente, vista la sua importanza per l'argomento. Si approfondirà l'art. 3 dello Statuto, in cui viene sancito il principio di irretroattività, mostrando l'efficacia che tale disposizione possiede nei confronti del legislatore. La questione, su cui la dottrina ha rivolto maggiore attenzione, è quella di comprendere fino a che punto le disposizioni dello Statuto possono vincolare l'attività normativa. Si concluderà la disamina con un'analisi di una situazione particolare, quale quella dell'interpretazione autentica, e dell'art. 11 delle Preleggi.

1. ORIGINE DEL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

1.1 L'origine dell'art. 53 della Costituzione

Il principio della capacità contributiva è sancito, oggi, dall'art. 53 della Costituzione il quale recita, al primo comma: "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*". Considerando che il tema su cui si focalizzerà l'elaborato riguarda proprio un aspetto di tale principio, si ritiene utile ripercorrere la storia che ha portato all'introduzione di questo concetto nella nostra Carta dei diritti e dei doveri del cittadino.

Prima ancora della nascita della Costituzione, la dottrina individua nell'art. 25 dello Statuto Albertino l'antenato dell'attuale art. 53[6]. L'art. 25 era posizionato nella sezione denominata "*Dei diritti e dei doveri dei cittadini*", e recitava "*Essi contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato*".

Il concetto di contribuire alle spese dello Stato in base alle proprie possibilità economiche viene, quindi, sancito già nel 1848, data di emanazione dello Statuto Albertino.

Se volessimo andare ulteriormente addietro dovremmo far riferimento a Tommaso d'Aquino, che elabora il principio di capacità il quale entra nel testo costituzionale tramite l'art. 13 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789, in Francia. "La disposizione dell'art. 13 deve dunque considerarsi la madre degli inserimenti della capacità contributiva, con specifiche disposizioni, nelle Costituzioni europee dei secoli XIX e XX" (Falsitta, 2009, p. 761).

Un contributo importante alla teoria della capacità contributiva viene dalla scuola di Pavia grazie al pensiero di un autore, il quale inizialmente la considera come elemento oggettivo dell'imposta, mentre in un secondo momento viene ricondotta alla caratteristica del tributo di colpire una reale ed effettiva forza economica, nel rispetto dei principi di giustizia distributiva disciplinati nello Statuto Albertino. Questi, secondo la dottrina sono da considerarsi aventi natura di "principi generali del diritto tributario"[7].

---

[6] Falsitta G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'assemblea costituente*, in *Rivista di Diritto Tributario,* 2013, pag. 765

[7] Ibidem, pag. 761

1.1.2 L'introduzione del concetto di capacità contributiva nella Costituzione Italiana

La dottrina ha ricostruito le vicende che hanno portato all'inserimento nel nostro ordinamento del principio di capacità contributiva[8]. Si ripercorreranno, ora, i passaggi fondamentali.

Durante i lavori per la stesura della Costituzione venne istituito il Ministero per la Costituente, il quale ebbe il compito di "predisporre elementi per lo studio della nuova Costituzione e delle direttive economiche e sociali"[9]. Lo scopo, quindi, del Ministero fu di raccogliere materiale e dati, per permettere poi all'Assemblea Costituente di prendere delle decisioni con cognizione di causa. Visto, infatti, l'importanza di ciò che l'Assemblea avrebbe in seguito discusso, questo tipo di funzione ebbe un ruolo rilevante. Il Ministero istituì tre commissioni; ad ogni commissione, composte da tecnici e rappresentanti politici, venne assegnato un campo di studi diverso[10]. Ad occuparsi dell'aspetto tributario fu la Commissione Economica e, nello specifico, la sottocommissione finanza. Questa utilizzò lo strumento del questionario per raccogliere pareri su

---

[8] I due contributi a cui si fa maggiormente riferimento sono: Falsitta G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'assemblea costituente*, in *Rivista di Diritto Tributario,* 2013; Falsitta G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Rivista Diritto tributario,* 2, 2009.

[9] Decreto 31 luglio 1945, n. 435, approvato dal Consiglio dei Ministri del 12 luglio 1945, art 2.

[10] Per approfondire la struttura del Ministero per la Costituente si veda:
Giannuzzi C., *L'istituzione e l'attività del Ministero per la Costituente*, in Fondazione Nenni P. (a cura di), *Il Ministero per la Costituente: l'elaborazione dei principi della Carta costituzionale*, 1995, pag. 5-6.

Sempre in questo senso, si riporta la ricostruzione storica promossa dal sito del Senato della Repubblica, Minerva Web, giugno 2011, Bimestrale della Biblioteca 'Giovanni Spadolini', A cura del Settore orientamento e informazioni bibliografiche.
(http://www.senato.it/3182?newsletter_item=1404&newsletter_numero=132) (25/09/2014)
"Il 21 novembre fu istituita la Commissione per studi attinenti alla riorganizzazione dello Stato, sotto la presidenza di Ugo Forti, docente di diritto amministrativo all'Università di Napoli e già in precedenza chiamato a presiedere la Commissione per la riforma dell'Amministrazione, istituita dal Presidente del Consiglio pro tempore Bonomi. La nuova Commissione, che si differenziava dalla precedente per il fatto di avvalersi non solo di tecnici, ma anche di esperti designati dai partiti, si suddivise in cinque Sottocommissioni (problemi costituzionali; organizzazione dello Stato; autonomie locali; enti pubblici non territoriali e organizzazione sanitaria) (…)
Pochi giorni prima della Commissione Forti era stata istituita la Commissione economica, presieduta da Giovanni de Maria, professore di economia all'Università Bocconi di Milano: anche in questo caso, furono costituite cinque Sottocommissioni (agricoltura; industria; problemi monetari e commercio con l'estero; credito e assicurazione; finanza). (…)
Ultima in ordine di tempo, la Commissione per lo studio dei problemi del lavoro, costituita nel gennaio 1946 e presieduta dall'economista Antonio Pesenti, risentì, nell'organizzazione dei propri lavori, dell'avvicinarsi dell'appuntamento elettorale: ciò nondimeno, le quattro Sottocommissioni istituite per i problemi economici, per i problemi sindacali, per la protezione sociale e per i problemi giuridici lavorarono con una certa assiduità (…)"

alcuni argomenti ed, in più, intervistò personalità autorevoli, per la loro esperienza su quel campo di studi.

Il questionario in materia di tributi[11] poneva due domande che riguardavano proprio la possibilità di inserire un principio limite al potere del legislatore tributario. I due quesiti recitavano[12]:

1. Si ritiene conveniente che la carta costituzionale enunci il diritto al prelevamento delle imposte da parte dello Stato e degli altri enti pubblici?

2. In caso di risposta affermativa, si ritiene sufficiente una generica dichiarazione del diritto al prelevamento dei tributi e del dovere dei singoli di corrisponderli, o si pensa siano convenienti norme vincolanti l'attività futura del legislatore in materia tributaria?

Dalle risposte ricevute si sono delineati tre orientamenti[13]. Il primo contrario all'inserimento di qualsivoglia vincolo al potere legislativo, il secondo, invece, favore-

---

[11] Questionario n. 1, intitolato "*Formazione delle leggi finanziarie*".

[12] Gli altri quesiti del questionario erano:

3. Si ritiene opportuno che la carta costituzionale contenga una qualche disciplina della struttura dei tributi, sia per escludere l'applicazione di determinate imposte, sia per fissare taluni elementi fondamentali di alcune imposte, con riferimento ad es. al soggetto, all'oggetto, alla forma, alla riscossione, ecc.?In particolare pare conveniente formulare una dichiarazione esplicita intorno all'imposizione degli stranieri?

4. È conveniente una norma che ponga il divieto della doppia imposizione interna? Come potrebbe essere formulata?

5. È conveniente una norma che preveda un sistema inteso ad evitare le doppie imposizioni internazionali, mediante rappresaglie o alleggerimenti di imposta nazionali? Provvedimenti di questo genere dovrebbero esser presi con una legge formale, o potrebbero essere delegati al governo o addirittura all'amministrazione?

6. Si ritiene opportuno inserire nella carta costituzionale una dichiarazione dell'uguaglianza dei singoli di fronte all'imposta? Si ritiene che tale dichiarazione sia sufficiente a disciplinare la materia delle esenzioni tributarie? È opportuna una regola che escluda formalmente o comunque vincoli la concessione di esenzioni tributarie? È opportuno riaffermare nella carta costituzionale il principio che il potere esecutivo non può disporre delle imposte, e fissare la responsabilità personale di chi concede indebite liberazioni dalle imposte?

7. Le eventuali norme di cui si propone l'inclusione nella carta costituzionale debbono fissare regole formali per l'approvazione delle leggi d'imposta? Pare conveniente richiedere una maggioranza od un quorum maggiore del normale per la validità delle sedute, od una forma e procedura speciale per la discussione e l'approvazione? In particolare è opportuno contemplare il ricorso al referendum? In quali casi e con quali modalità ed effetti?

8. Deve essere ammessa o meno - e nell'ipotesi affermativa per quali casi e con quale cautele - la facoltà del potere esecutivo di emanare norme tributarie? Si prega di prendere in considerazione la possibilità di una diversa disciplina per le norme che attengono alla sostanza dei tributi, e per quelle che regolano l'accertamento, il processo, il controllo, ecc.

9. L'iniziativa in rapporto alle leggi tributarie deve essere disciplinata secondo criteri diversi dall'iniziativa rispetto alle altre leggi? Qualora si conservi il sistema bicamerale pare giustificata una norma analoga a quella dell'art. 10, dello statuto albertino?O comunque come si pensa debbano essere regolati al riguardo i rapporti tra le due Camere?"

vole all'introduzione solo del principio di uguaglianza ed, infine, il terzo sostenitore della costituzione di un limite effettivo rappresentato dal principio di capacità contributiva.

Una volta completato il lavoro di raccolta dei dati, la Commissione economica stilò una relazione che venne presentata all'Assemblea Costituente. Il documento, intitolato "Rapporto della Commissione economica", riassumeva l'attività svolta e le possibili soluzioni ai quesiti posti dalle diverse sottocommissioni.

Al capitolo primo (Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie) erano sintetizzati il lavoro della sottocommissione finanza ed, anche, i diversi orientamenti sulla possibilità di inserire dei limiti al potere del legislatore in materia tributaria descritti in precedenza.

All'inizio la Commissione dei 75[14], leggendo la relazione, ritenne di non dover includere alcun articolo che ponesse dei limiti al potere legislativo nella materia tributaria, per questo, quando venne presentato il testo di Costituzione dalla Commissione, non ci fu traccia dell'art. 53 e, pertanto, del principio di capacità contributiva. Si era seguito, dunque, l'orientamento favorevole all'inserimento solamente del principio di uguaglianza (art. 3 che invece era presente nel testo della Commissione).

Dalle parole del Presidente della Commissione dei 75 si può capire il perché di tale decisione: "Non è quindi che questa materia tributaria sia stata da noi dimenticata; è stata anzi distribuita razionalmente. Resta la disposizione dell'articolo 25 dello Statuto Albertino che impone ai « regnicoli di contribuire indistintamente in proporzione dei loro averi ai carichi dello Stato ». La Commissione aveva, nel corso dei suoi lavori, esaminato la questione dei criteri direttivi dell'imposizione tributaria; al cui riguardo il Ministero della Costituente ha fatto tanti studi e tanti interrogatori; in complesso con conclusioni negative per l'inserzione di norme nella Costituzione. La nostra Commissione non ha creduto necessario di determinare nella Carta concetti che sono già acquisiti e molto ovvi"[15].

---

[13] Falsitta G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Rivista Diritto tributario,* 2, 2009, pag. 99-100

[14] La Commissione dei 75 era una commissione speciale composta da 75 membri dell'Assemblea Costituente ed aveva il compito di redigere il progetto di Costituzione Italiana che l'Assemblea avrebbe poi votato.

[15] Seduta del 23 Maggio 1947

Durante le diverse sedute, in cui si discuteva sul progetto di Costituzione, alcuni deputati dell'Assemblea sentirono di non poter lasciare una lacuna su questo argomento. Il Presidente della Commissione, recependo tale preoccupazione, affermò: "È stato da alcuni manifestato il desiderio, durante le precedenti discussioni, che fosse inserito nella Costituzione un gruppo di norme di indole tributaria(…). Sono state fatte varie proposte di norme: la Commissione non ha nessuna difficoltà a prenderle in considerazione".

Tra i diversi emendamenti aggiuntivi, presentati per colmare questa lacuna, se ne riporta di seguito i tre più significativi per capire le origini dell'art 53. Il primo recitava "Tutti quanti partecipano alla vita economica, sociale o politica dello Stato sono tenuti al pagamento dei tributi in rapporto alla loro effettiva capacità contributiva, salvo esenzioni e le prerogative previste dalle leggi"[16]. Il secondo invece disponeva che "Salvo le esenzioni determinate dalla necessità di assicurare a ciascuno la soddisfazione dei bisogni indispensabili alla esistenza, tutti debbono concorrere alle spese pubbliche in modo che il carico tributario individuale risulti applicato con criterio di progressività"[17]. Infine, l'ultima proposta affermava "i tributi diretti saranno applicati con criterio di progressività"[18]. Nella prima proposta viene introdotto il principio di capacità contributiva, mentre nelle altre due ritroviamo il principio di progressività del sistema tributario. Gli autori ritennero opportuno riassumere in un solo articolo i concetti presentati nei tre emendamenti, in modo da renderlo più adeguato per un enunciato costituzionale. A presentare l'articolo fu l'onorevole Castelli il quale durante la seduta del 23 Maggio 1947 disse "Onorevoli colleghi, le tre formule dell'articolo aggiuntivo così come sono state presentate possono essere trasformate in una sola che viene a contemplare tutto l'insieme. La nuova formulazione che ho concordato anche con l'accordo degli onorevoli Scoca, Meda Luigi, Grieco e Laconi, è la seguente: « Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. « Il sistema tributario è informato a criteri di progressività »"[19].

L'Assemblea abbracciò il concetto di capacità contributiva e introdusse la formulazione dell'onorevole Castelli all'articolo 53 di quella che sarà la nostra Costituzione.

[16] Seduta del 19 Maggio 1947 primo firmatario On.le Edgardo Castelli
[17] Seduta del 19 Maggio 1947 primo firmatario On.le Salvatore Scoca
[18] Seduta del 19 Maggio 1947 primo firmatario On.le Luigi Meda
[19] Seduta del 23 Maggio 1947

Fin qui, si è presentato il come sia stato introdotto, nella Carta dei Diritti e dei Doveri del cittadino, il principio di capacità contributiva. In dottrina si ritiene che inizialmente si fece un passo indietro rispetto al previgente Statuto Albertino poiché non si prese in considerazione il principio di capacità contributiva. Solo grazie all'iniziativa di alcuni membri dell'Assemblea Costituente, i quali possono essere considerati gli autori dell'attuale art. 53 della Costituzione, si è colmata questa mancanza[20].

1.1.3 La Posizione dell'art. 53 della Costituzione

Oltre al come è nato questo articolo, è importante anche capire il perché è stato posizionato proprio con il numero 53.

Da una parte c'era chi riteneva più pertinente la disposizione sotto il titolo III, che si occupava dei rapporti economici, mentre altri riteneva corretto posizionarlo sotto il titolo IV, dedicato ai rapporti politici. La disputa non era solo di tipo formale, ma traeva le proprie basi da una differente concezione del tributo.

L'influenza della Scuola di Pavia, secondo la dottrina[21], fu determinante nella scelta finale. Il tributo non veniva considerato come un "prelievo odioso", ma ne veniva risaltato l'aspetto solidaristico. La contribuzione fiscale, in questo contesto, si considerava necessaria per ripartire le spese dello Stato e, di conseguenza, per la sua esistenza. Un'associazione politica genera costi e perché sopravviva c'è bisogno di contribuire alle spese in maniera solidaristica[22], il tributo risulta essenziale affinché sopravviva lo Stato.

A questo punto, l'art. 52 proclama il dovere del cittadino di difendere la patria, mentre l'art. 53 afferma l'obbligo del cittadino di contribuire alle spese pubbliche. I due articoli trovano la loro ragione d'esistere nella necessità di sopravvivenza dello Stato. Da una parte la difesa della patria consente di mantenere lo stato integro territorialmente e quindi di sopravvivere, mentre dall'altra la contribuzione fiscale permettere di ripartire i costi dello Stato mantenendolo in vita[23].

---

[20] Falsitta G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Rivista Diritto tributario,* 2, 2009, pag. 103

[21] Falsitta G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'assemblea costituente*, in *Rivista di Diritto Tributario,* 2013, pag. 765

[22] Per approfondire la tematica si veda: Falsitta G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Rivista Diritto tributario,* 2, 2009, pag. 105

Ancora sull'argomento: Melis G., *Lezioni di diritto tributario,* Torino, 2013, pag. 101 e seguenti.

[23] Falsitta G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Rivista Diritto tributario,* 2, 2009, pag. 105

1.2 I diversi orientamenti attorno al principio di capacità contributiva

Si sono ripercorsi i passaggi storici più importanti che hanno portato all'introduzione del principio di capacità contributiva nel nostro ordinamento. Essendo un concetto cardine del sistema tributario, la dottrina e la giurisprudenza non hanno smesso di occuparsene dopo la sua introduzione, portando ad esaminarne i diversi profili costitutivi.

Inizialmente, la norma in questione non viene presa molto in considerazione e, anzi, se ne sottovaluta la portata. Non viene vista come un vero e proprio limite al potere legislativo, ma più come una norma in grado solo di indirizzare il legislatore nell'esercizio della propria potestà tributaria[24].

Parte della dottrina ha sostenuto che la capacità contributiva fosse inadeguata "a costituire un precetto giuridico e neppure un elemento di esso"[25]. Si asserisce, con riferimento all'art. 53, che questo non rappresenti una norma obbligatoria, pertanto non costituisce un requisito essenziale dell'imposizione[26]. La capacità contributiva è stata identificata dall'autore come una specificazione, e più precisamente un doppione, dell'art. 3 della Costituzione, il quale enuncia i principi di ragionevolezza ed uguaglianza[27]. Questa tesi è palesemente contraria alle intenzioni dei deputati che hanno perseverato per introdurre una norma di questa portata. Come fa notare parte della dottrina, non ci sarebbe stato motivo, infatti, di dedicare così tanta attenzione all'inserimento del concetto di capacità contributiva nella Carta dei diritti e dei doveri se si trattasse solo di una semplice specificazione di un articolo già presente[28]. Inoltre, questa interpretazione lasciava un ampio margine al potere legislativo in ambito tributario, svuotandone la propria funzione di vincolo.

Altra parte della dottrina collegava la capacità contributiva con il concorso alle spese pubbliche[29]. In altre parole, si affermava che il cittadino doveva contribuire in base ai benefici che riceveva dai servizi pubblici. Siccome questi servizi sono considerati indi-

---

[24] Falsitta G., *Manuale di diritto tributario,* Padova, 1999, pag. 139

[25] Giannini A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pag. 74

[26] Ibidem, pag. 75.

[27] Tale ricostruzione è proposta da: Falsitta G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Rivista Diritto tributario,* 2, 2009, pag. 99

[28] Falsitta G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Rivista Diritto tributario,* 2, 2009, pag. 99

[29] Bertora A., *Legittimità delle norme di prelievo cosiddette "retroattive"*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1969, pag. 142

visibili, per il fatto che non è possibile escluderne il godimento da parte di determinate persone, era necessario contribuire solidaristicamente alla spesa di tali prestazioni. Tale impostazione consente di raggiungere, secondo chi la sostiene, una giustizia tributaria in tema di prelievo[30].

Successivamente, negli anni sessanta l'art. 53 diviene oggetto di trattazioni e approfondimenti da parte degli studiosi in materia. Riviene così data importanza alla norma che viene considerata "norma cardine del sistema tributario" (Falsitta, 1999, p. 139).

Si sviluppa, in questo periodo, una corrente di pensiero che identifica il concetto di capacità contributiva come il presupposto costituzionale su cui si basa il potere del legislatore in ambito tributario[31]. Il tributo, quindi, è necessariamente collegato alla possibilità o meno di contribuire; nasce, così, il concetto di forza economica. Il potere dello Stato non può andare oltre questo limite, costituito dal principio sancito nell'art. 53 della Costituzione.

Sempre in quegli anni, la Corte Costituzionale, nella sentenza n. 45 del 1964, definiva la capacità contributiva come "l'idoneità del contribuente a corrispondere la prestazione coattivamente imposta e che tale idoneità deve porsi in relazione, non già con la concreta capacità di ciascun contribuente, ma col presupposto al quale la prestazione stessa è collegata e con gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria".

Le interpretazioni del principio in esame sono state diverse e tutte possono essere più o meno condivisibili. Quelle meno recenti sono ormai superate dalla dottrina, mentre altre sono ancora oggetto di trattazione.

La dottrina prevalente e la giurisprudenza della Corte Costituzionale, in tema di capacità contributiva, ne risaltano l'aspetto giuridico, collegando l'art. 53 della Costituzione con gli articoli 2 e 3 dello stesso testo. L'art. 2 della Costituzione "(…) richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale", mentre l'art. 3 sancisce il principio di uguaglianza del cittadino. Nell'orientamento considerato, l'art. 53 viene visto come una "proiezione" in materia tributaria dei due principi appena nominati[32]. In altre parole, il cittadino deve contribuire non perché usufruisce di servizi pubblici, come si riteneva in alcuni orientamenti, ma perché fa

[30] Con riferimento alle conseguenze della seguente teoria sull'indagine di legittimità di norme retroattive vedi pag. 36-37

[31] Manzoni I., *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pag. 13-14

[32] Falsitta G., *Manuale di diritto tributario,* Padova, 1999, pag. 142.

parte della società e questa per esistere ha bisogno d'essere finanziata. Il collegamento con l'art. 2 della Costituzione e l'art. 53 della stessa si ottiene nel momento in cui quest'ultimo richiama tutti a contribuire alle spese pubbliche. L'obbligo che l'art. 53 impone al cittadino (di contribuire alle spese pubbliche dello Stato) viene visto come una specificazione del più generale principio, sancito dall'art. 2, di adempiere ai doveri di solidarietà economica politica e sociale. Allo stesso modo, l'art. 3 della Carta dei diritti e dei doveri prevede che la Repubblica rimuova "gli ostacoli di ordine economico e sociale che impediscono il pieno sviluppo della persona umana". Il principio di progressività, sancito nel secondo comma dell'art. 53, è considerato l'applicazione in materia tributaria del principio generale appena citato[33].

Al di là dei diversi orientamenti dottrinali sul valore dell'art. 53, un argomento che si ripresenta spesso nelle diverse teorie, dagli anni sessanta in poi, è il concetto di forza economica (o capacità economica). La peculiarità di tale nozione sta nel fatto che l'imposizione fiscale viene legata alla manifestazione di ricchezza del contribuente. Nella sentenza n. 42 del 1992 la Corte Costituzionale afferma che "per capacità contributiva deve intendersi l'idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta desumibile dal presupposto economico al quale l'imposizione è collegata". Dalle parole della Corte si desume come il concetto di capacità contributiva sia legato a quello di forza economica.

L'errore in cui non si deve incorrere è quello di considerare la capacità economica in maniera semplicistica, infatti, dal punto di vista giuridico, va intesa come idonea a "fornire al soggetto gravato della prestazione impositiva i mezzi finanziari occorrenti per l'assolvimento della stessa" [34].

In altri termini, un soggetto deve contribuire alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva. Questa capacità, intesa come forza economica, si determina in base alla ricchezza del soggetto. Il legislatore si affida a degli indici di ricchezza che consentano di determinare se il soggetto abbia i mezzi necessari per poter adempiere all'obbligazione tributaria. In questo modo, si vuole anche evitare che il tributo colpisca il cd. *minimo vitale*[35]. L'adempimento dell'obbligazione tributaria, infatti, non può portare un soggetto a dover mettere a rischio la propria sopravvivenza.

---

[33] Falsitta G., *Manuale di diritto tributario,* Padova, 1999, pag. 143

[34] Russo P., *Manuale diritto tributario,* Milano, 2002, pag. 54

[35] Per approfondire il concetto di minimo vitale si veda: Baldassarre S., *Diritto tributario*, Milano, 2011, pag. 59 e ss.

Con il concetto di capacità economica, specifica la dottrina, non si vuole prendere in esame la ricchezza complessiva di un soggetto, ma ciò che verrà preso in considerazione saranno degli eventi che individuano parte della ricchezza di un soggetto[36].

1.3 Profili essenziali della capacità contributiva

Il presupposto di un tributo deve, quindi, colpire fatti che hanno una valenza economica. In sostanza, la base imponibile di un tributo dovrà riferirsi a manifestazioni di forza economica del soggetto. Il legislatore in questo senso ha una grande discrezionalità nello scegliere un fatto, invece di un altro, come presupposto d'imposta. Nella sentenza testé menzionata[37], la Corte Costituzionale affermava, con riferimento all'obbligazione d'imposta, che "consiste in qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della arbitrarietà e irrazionalità". Con queste parole, la Corte pone come unico ostacolo alla scelta legislativa l'idoneità sotto il profilo della razionalità e arbitrarietà.

Il legislatore utilizza degli indici che sono collegati a delle manifestazioni di forza economica per determinare se una persona ha i mezzi necessari per contribuire, e in che misura. Sono considerati indici diretti di capacità contributiva il reddito, il patrimonio e le sue variazioni mentre sono indici indiretti i consumi, i trasferimenti e gli affari giuridici[38].

Quello che però risulta rilevante, non è tanto quale fatto il legislatore utilizzi come indicatore di capacità contributiva, ma piuttosto i requisiti che devono avere.

La manualistica, infatti, riporta due requisiti fondamentali che devono possedere questi fatti, quello di effettività e di attualità[39]. Non è sufficiente che il legislatore colpisca manifestazioni economicamente apprezzabili, ma esse devono anche essere effettive e attuali. Il requisito di effettività obbliga il legislatore a introdurre un tributo che colpisca manifestazioni di forza economica reali e concrete. Non si potrà, in sostanza, utilizzare come base imponibile di un'imposta situazioni ipotizzate dal legislatore o create a tavolino o, ancora, presupposte dallo stesso, ma dovranno essere riferibili al contribuen-

---

[36] Beghin M., *Diritto tributario,* Torino, 2013, pag. 23

[37] Corte Costituzionale sentenza n. 42 del 1992

[38] Beghin M., *Diritto tributario,* Torino, 2013, pag. 25

[39] Parte della dottrina tratta il requisito di attualità come una specificazione di quello di effettività. Si veda in questo senso: Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 75; Tosi L., *Il requisito di effettività*, In Moschetti F. (A cura di), *La capacità contributiva,* Padova, 1993, pag. 135

te. Questo non comporta che il legislatore non possa usare delle presunzioni come base di un tributo (ad esempio il redditometro), quello che invece si deve tenere presente è che queste presunzioni non devono essere completamente astratte o inventate ma, riprendendo le parole della Corte, basta che superino "il controllo di costituzionalità sotto il profilo della arbitrarietà e irrazionalità". Ad esempio, non sarebbe irrazionale porre in essere una presunzione basata sulla regole del "ciò che accade più spesso" [40], se questa concedesse la possibilità di prova contraria al contribuente, in modo da colpire solo una ricchezza effettiva dello stesso[41].

Congiuntamente al profilo dell'effettività, si pone quello dell'attualità della capacità contributiva.

L'elaborato si focalizzerà sull'analisi di questo requisito e delle implicazioni per il legislatore. L'attualità della capacità contributiva svolge un ruolo centrale nella disamina delle norme retroattive in materia tributaria e della loro legittimità. Se infatti da un lato abbiamo un limite oggettivo con il requisito dell'effettività, con quello dell'attualità il legislatore si scontra con un limite temporale.

[40] Beghin M., *Diritto tributario,* Torino, 2013, pag. 59
[41] Ibidem, pag. 60

2. IL CONCETTO DI RETROATTIVITÀ

2.1 Introduzione

Quando si parla di attualità della capacità contributiva ci si trova inevitabilmente a dover affrontare il tema dell'efficacia temporale della norma tributaria. La legge ha efficacia solamente successivamente alla sua entrata in vigore. Più precisamente l'art. 10 delle Disposizioni Preliminari al Codice Civile dispone che "Le leggi e i regolamenti divengono obbligatori nel decimoquinto giorno successivo a quello della loro pubblicazione, salvo che sia altrimenti disposto". In altre parole, la norma diventa efficace dopo quindici giorni dalla sua pubblicazione. Il periodo che intercorre, tra quando la legge viene pubblicata e quando diventa efficace, viene definito *vacatio legis*. Tale lasso di tempo consente al cittadino di venire a conoscenza del regolamento e di conseguenza, una volta che la *vacatio legis* si è conclusa, si presume che tutti abbiano compreso la norma. Il periodo in questione può essere allungato o abbreviato, se il legislatore lo ritiene opportuno.

Generalmente le norme dispongono solo per il futuro, ma in alcuni casi questo non si verifica[1]. Il fenomeno che interessa in questa sede è quello della retroattività della legge, al quale si collega indissolubilmente il principio di irretroattività. L'elaborato, nella ricerca delle basi normative di tale principio, non può trascurare il significato che si intende con il termine retroattività. Le diverse teorie del principio di irretroattività risentono, infatti, delle diverse concezioni degli autori sul termine retroattività.

2.2 Una prima interpretazione del fenomeno

Di grande importanza nell'evoluzione storica sull'argomento, risultano gli studi effettuati dalla dottrina tedesca[2]. Nella tesi più avvalorata, il termine retroattività non era inteso letteralmente ma veniva fornita una definizione giuridica. Si riteneva retroattiva quella legge che "attirerebbe nel proprio dominio le conseguenze dei fatti giuridici passati, agirebbe cioè su questi effetti"[3]. L'autore tedesco trae origine, per la sua teoria, dal diritto romano, in particolare dalla Costituzione dell'imperatore Teodosio II per

---

[1] Comito L., Rebecca G., *Retroattività delle norme tributarie nella giurisprudenza della corte costituzione e della corte di cassazione*, in *Il Fisco*, 21, 2007, pag. 3125

[2] Caponi R., *La nozione di retroattività della legge*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1990, pag. 1339

[3] Savigny F. C., *Sistema del diritto romano attuale*, V. Scialoja, Trad., Vol. 8, Torino, 1900, pag. 382

l'Oriente nell'anno 440 d.c., nella quale già veniva trattata la questione temporale delle norme. Di derivazione romana è anche la distinzione tra fatti giuridici passati e futuri[4]. L'autore, infatti, propone una definizione di retroattività che fa riferimento a fatti giuridici sorti nel passato, non rilevando particolarmente la distinzione tra effetti passati e futuri di questi. Si distinguono, inoltre, due gradi di retroattività: quello in cui la legge ha effetto solo sulle conseguenze successivamente alla sua entrata in vigore, e il livello in cui la retroattività coinvolge anche gli effetti antecedenti alla norma, sorti tra il fatto giuridico passato e l'entrata in vigore di questa[5].

Lo studioso, nell'applicare tale concetto nella pratica, distingue due categorie di leggi. La prima riguarda l'acquisto dei diritti, nella quale si ricomprendono tutti i casi in cui viene messo in relazione un diritto ad una persona. L'autore propone come esempio la circostanza in cui la legge, che viene emanata, modifichi il modo di acquistare la proprietà di un oggetto, collegando il diritto d'acquisto alla persona in maniera diversa rispetto a prima. Nella seconda fattispecie, individuata con il termine "esistenza dei diritti", si fanno rientrare le situazioni in cui viene riconosciuto un istituto giuridico prima che sia collegato con una persona, oppure quando si trasforma un istituto giuridico in un rapporto giuridico[6]. Tale divisione consente all'autore di prevedere effetti diversi per ciascuna delle due categorie. A livello temporale, per la prima categoria si richiede il rispetto del principio di irretroattività, secondo cui "alle nuove leggi non si deve attribuire forza retroattiva", e ancora "le nuove leggi debbono lasciare intatti i diritti quesiti[7]". Nel caso dell'acquisto dei diritti, la retroattività è esclusa in tutti i gradi proposti in precedenza. Di conseguenza, secondo l'autore, il legislatore non deve emanare leggi di questo genere, che intacchino cioè diritti acquisiti da un soggetto. Sotto l'aspetto interpretativo, il giudice dovrebbe giudicare la legge in modo che non abbia effetto retroattivo[8]. Il principio di irretroattività vincola, in questo modo, sia il legislatore sia il giudice.

---

[4] Savigny F. C., *Sistema del diritto romano attuale*, V. Scialoja, Trad., Vol. 8, Torino, 1900, pag. 392

[5] Ibidem, pag. 383

[6] Ibidem, pag. 376-377

[7] Secondo l'autore con la locuzione "diritti quesiti" devono intendersi i rapporti giuridici di una persona determinata, e non le semplici aspettative che erano fondate sulla legge prima in vigore e che vengono distrutte dalla legge nuova. Mentre i diritti che non possono essere esercitati, perché vincolati a una condizione o a un termine, sono considerati come veri diritti, e vanno per questo ricompresi nella seguente definizione.

[8] Savigny F. C., *Sistema del diritto romano attuale*, V. Scialoja, Trad., Vol. 8, Torino, 1900, pag. 388

Alla seconda fattispecie, che ha per oggetto l'esistenza dei diritti, non viene applicato il principio di irretroattività. Il motivo di tale posizione è individuato nello scopo per il quale sono emanate le norme di questa categoria. Alcuni autori, analizzando il pensiero del giurista, hanno proposto un esempio che riesce a far comprendere meglio la *ratio* di tale teoria. Il caso è quello di una legge abolitiva della schiavitù; se tale legge non avesse forza retroattiva si impedirebbe solamente la costituzione di nuovi rapporti di schiavitù ma rimarrebbero comunque validi i rapporti già esistenti[9]. Lo scopo, però, di una legge di questo genere è di eliminare anche i rapporti già esistenti, in quanto nessuno utilizza più tale forma giuridica. Il mantenimento dei diritti acquisiti determinerebbe l'inutilità della disposizione, la quale non riuscirebbe a raggiungere il proprio scopo. Si ritiene, in sostanza, che sia impossibile, per questa categoria, affermare il rispetto dei diritti quesiti[10]. Nella disamina, l'autore riconosce che la distinzione tra le due categorie, dal punto di vista pratico, non risulta sempre semplice. Per procedere in modo corretto bisogna guardare lo scopo della norma nei casi concreti, una volta individuata a quale categoria appartiene, si può determinare se la legge può avere effetto retroattivo oppure no.

2.3 Evoluzione del dibattito attorno al concetto di retroattività

Chi ha approfondito il tema della retroattività, nell'evoluzione storica della dottrina, ha riproposto e criticato un'ulteriore interpretazione del concetto. Questa, ancora di origine tedesca, distingue tra efficacia della legge e ambito di applicazione della stessa. L'efficacia della norma non può mai avere effetto prima della sua entrata in vigore, e per questo non può essere mai retroattiva, diversamente l'applicabilità della legge può estendere i suoi effetti al passato. Gli autori, contrari a questo modo di affrontare la questione, ritengono che tale divisione non sia valida, dal momento che il tempo del vigore della legge e quello della sua applicabilità devono coincidere. Secondo tale critica l'applicabilità della legge non può estendersi all'indietro[11].

---

[9] Caponi R., *La nozione di retroattività della legge*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1990, pag. 1341

[10] Savigny F. C., *Sistema del diritto romano attuale*, Scialoja V., Trad., Vol. 8, Torino, 1900, pag. 522

[11] Caponi R., *La nozione di retroattività della legge*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1990, pag. 1346

Altra parte della dottrina ha individuato la retroattività, in diritto, nel momento in cui una norma entra in vigore prima che venga approvata e pubblicata[12]. Contrariamente a questa visione, c'è chi nega la possibilità che la legge possa produrre i suoi effetti prima che sia entrata in vigore[13].

Un'ulteriore descrizione di retroattività arriva dalla dottrina meno recente, che la definisce come rivalutazione giuridica del passato[14]. Anche se ritenuta da molti un'interpretazione condivisibile, si osserva la presenza di alcuni punti deboli. La definizione non comprende tutti i casi di retroattività, poiché non è detto che il presupposto preso in considerazione deve essersi verificato prima dell'entrata in vigore della legge retroattiva[15]. Per comprendere meglio il punto, si riporta un esempio proposto da un autore che ha affrontato in maniera approfondita il tema della retroattività. Si vuole mostrare, in questo modo, come tale concezione non considera tutti i casi possibili. "Tizio è titolare di una pensione d'invalidità dal 1980; nel 1985 interviene una legge che prevede la restituzione di tutte le mensilità di pensione se il beneficiario perde la cittadinanza italiana; nel 1990 Tizio perde la cittadinanza e deve restituire le mensilità di pensione dal 1980". Il fatto, a cui la legge collega l'effetto retroattivo, si verifica successivamente all'entrata in vigore della norma. Con questo esempio, si vuole palesare che le situazioni da prendere in esame sono differenti, ed è difficile trovare una definizione che le incorpori tutte. Una norma come quella dell'esempio non sarebbe da considerarsi retroattiva se si seguisse la definizione proposta e, di conseguenza, non contrasterebbe con il principio di irretroattività derivante da tale impostazione[16].

Negli anni '50 il dibattito sulla retroattività aveva visto emergere due distinzioni di tale fattispecie. La retroattività "vera", che si presenta quando una legge ha effetto prima della sua entrata in vigore, e la "pseudo retroattività", che vincola solo successivamente alla sua pubblicazione[17]. In altre parole, tutte e due prendono come presupposto un fatto accaduto nel passato, ma la retroattività vera modifica le conseguenze legate

---

[12] Tipke K., *La retroattività nel diritto tributario,* In *Trattato di diritto tributario,* Amatucci A. (A cura di), Padova, 1994, pag. 440

[13] Caponi R., La nozione di retroattività della legge, in Giurisprudenza Costituzionale, 1990, pag. 1345

[14] Della Valle E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, pag. 45. L'autore riprende la definizione proposta da Pace G., *Il diritto transitorio*, Milano, 1944.

[15] Caponi R., *La nozione di retroattività della legge*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1990, pag. 1347

[16] Ibidem, pag. 1347

[17] Berliri A., *Principi di diritto tributario I*, Milano, 1952, pag. 100

a questo fatto a partire da un momento anteriore rispetto alla sua entrata in vigore, mentre la pseudo retroattività regolamenta gli effetti connessi al fatto successivamente a quando viene emanata. Altra parte della dottrina critica tale distinzione, sostenendo che le norme retroattive sono da considerarsi tutte pseudo-retroattive. Si ritiene, in questa impostazione, che una disposizione sviluppi i suoi effetti sempre successivamente alla sua entrata in vigore e, per tale ragione, l'ipotesi di vera retroattività viene meno, rendendo la distinzione infondata[18]. L'autore definisce retroattiva "quella norma che ricollega effetti nuovi e modificativi a situazioni di fatto verificatesi cronologicamente nel passato, ma questi effetti cominciano a decorrere nel presente e per il futuro"[19].

2.3.1 Le diverse categorie di retroattività

In passato c'è stato anche chi ha proposto una distinzione più dettagliata, suddividendo la retroattività in quattro categorie. La prima viene chiamata retroattività ordinaria, che si ha quando la legge regolamenta gli effetti, manifestatesi dopo l'entrata in vigore della stessa, di un fatto avvenuto nel passato. In secondo luogo troviamo la retroattività rinforzata, che si verifica quando la legge modifica per l'avvenire le conseguenze giuridiche derivanti dalla legge precedente, e quindi già verificatesi. Ancora, si ha la retroattività radicale nel momento in cui gli effetti di un fatto passato vengono regolamentati come se la nuova legge fosse entrata in vigore al tempo in cui l'evento si è verificato. Infine, abbiamo la retroattività ripristinatoria che si ottiene quando la legge incide su rapporti esauriti[20].

Secondo gli studiosi che hanno affrontato il tema della retroattività e ne hanno analizzato l'evoluzione storica, la ripartizione proposta può essere ricondotta alla tradizione tedesca. Nel confronto emergono delle differenze, per essere precisi, infatti, la dottrina in questione critica tale concetto, poiché si dovrebbe preferire al termine retroattività quello di esclusività[21]. Secondo il pensiero tedesco, precisamente, si dovrebbe parlare di esclusione dell'efficacia della legge vecchia e continuazione degli effetti con la legge nuova. Si distinguono quattro gradi di esclusività; per cui troviamo l'esclusività sempli-

---

[18] Bertora A., *Legittimità delle norme di prelievo cosiddette "retroattive"*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1969, pag. 133

[19] Ibidem, pag. 134

[20] Popoviliev M., *Le droit civil transitoire ou intertemporal (Sa nature juridique, sa règle générale et sa place dans la législation)*, in *Revue trimestrielle de Droit Civil*, 1908, pag. 42 nt. 2

[21] Luciani M., *Ripensare alla nozione di retroattività*, in Cocco G. (A cura di) *L'economia e la legge. Atti del Convegno (Milano, 4 dicembre 2006)*, Milano, 2007, pag. 7

ce, quella aggravata, radicale e ripristinatoria. La prima si ha quando le conseguenze giuridiche sono sorte mentre era in vigore la legge vecchia, e possono prodursi ancora se la legge nuova lo permette. L'esclusività aggravata si ottiene nel momento in cui gli effetti, già sorti con la legge vecchia, sono regolati con la legge nuova dopo la sua entrata in vigore. L'esclusività radicale si presenta tutte le volte che gli effetti, sorti con la legge vecchia, vengono disciplinata dalla legge nuova come se questa fosse entrata in vigore nel momento in cui tali conseguenze sono sorte. Infine troviamo l'esclusività ripristinatoria quando la legge più recente modifica anche i rapporti già esauriti[22]. Paragonando i due pensieri si possono notare le somiglianze che caratterizza la quadripartizione proposta.

2.4 La distinzione tra situazione istantanea e durevole nel tempo

Altra parte della dottrina, nell'affrontare la disamina della retroattività, ritiene più corretto partire dalla condizione che si vuole regolamentare, e a quel punto trovare la disciplina del diritto da utilizzare[23]. Prima di affrontare la questione si deve riprendere la distinzione, in materia di temporalità, delle situazioni giuridiche. L'autore, che promuove tale distinguo, afferma che il rapporto tra una situazione giuridica e la realizzazione del suo interesse, sotto l'aspetto temporale, può manifestarsi in due modi. L'effetto giuridico raggiunge il suo scopo quando e in quanto si estingue[24] oppure per il fatto che dura nel tempo[25]. Lo studioso definisce la prima fattispecie come "istantanea", mentre le situazioni rientranti nel secondo tipo vengono chiamate "durevoli nel tempo". Bisogna tener presente che l'istantaneità e la durevolezza sono riferite all'interesse che la situazione giuridica cerca di conseguire e non al fatto a cui tali effetti si riferiscono. L'autore, infatti, critica l'impostazione basata sull'individuazione dell'anteriorità del fatto per riconoscere la retroattività[26]. La teoria proposta si differenzia da quella di

---

[22] La ricostruzione del pensiero tedesco è proposta da: Luciani M., *Il dissolvimento della retrottività. Una questione fondamentale del diritto intertemporale nella prospettiva delle vicende delle leggi di incentivazione economica*, in *Giurisprudenza Italiana,* 2007, pag. 2

[23] Caponi R., *La nozione di retroattività della legge*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1990, pag. 1353

[24] Caponi porta come esempio per questa situazione il diritto di pagamento di una somma di denaro

[25] Secondo l'autore si pensi ai c.d. diritti personali di godimento come il diritto del locatario di godere della cosa locata.

[26] Caponi R., *La nozione di retroattività della legge*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1990, pag. 1359

origine tedesca, vista in precedenza[27], in cui il *focus* era il fatto giuridico e non l'effetto collegato a tale situazione. In questo caso, invece, l'interesse viene spostato dal fatto all'effetto.

Si distingue inoltre, nel caso di interesse durevole, tra l'ipotesi in cui sia variabile e quello in cui sia tendenzialmente invariabile nel tempo. Si fa riferimento alla prima fattispecie tutte le volte che "lo stato di bisogno che il bene intende soddisfare" muta nel tempo poiché dipende da circostanze che cambiano, la seconda casistica si ha quando "lo stato di bisogno che il bene intende soddisfare" non si modifica con il trascorrere del tempo[28].

Si può introdurre, a questo punto, la nozione di retroattività, la quale viene identificata, dallo studioso, "nella valutazione o rivalutazione di un interesse istantaneo del passato o di quel tratto di interesse durevole che si situa nel passato"[29].

Con tale definizione l'autore vuole evitare di far riferimento ai concetti di efficacia nel passato della norma, in quanto ritenuto errato come modo di affrontare la questione; la legge retroattiva, con tale impostazione, ha sempre effetto nel presente. In altre parole, una norma retroattiva riqualifica un interesse sorto prima della sua entrata in vigore il quale era disciplinato dalla legge precedente. Con la riqualificazione, per opera della nuova disposizione, si annullano o si modificano gli effetti giuridici attesi con la vecchia norma e sorgono così nuovi effetti nel presente.

Il passo successivo da compiere, consiste nell'applicare tale definizione di retroattività nella distinzione tra situazioni istantanee e durevoli nel tempo. A base del ragionamento si pone la nozione di retroattività legata al concetto di interesse. Per la prima fattispecie, si giunge alla conclusione per cui l'introduzione di una nuova legge, che porta con sé un effetto modificativo o estintivo per la situazione istantanea, sia da ritenersi retroattiva in qualsiasi ipotesi: sia se il fatto, a cui viene ricondotto tale effetto, è sorto prima dell'entrata in vigore della norma, sia se si è manifestato posteriormente[30]. L'interesse, nel caso di situazioni istantanee, è sempre anteriore all'entrata in vigore della nuova norma, si può parlare dunque di retroattività. L'autore osserva che, seguen-

---

[27] Si fa riferimento all'opera di Savigny F. C., *Sistema del diritto romano attuale*, Scialoja V., Trad., Vol. 8, Torino, 1900.

[28] Caponi R., *La nozione di retroattività della legge*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1990, pag. 1354

[29] Ibidem, pag. 1355

[30] Ibidem, pag. 1356

do il ragionamento fatto finora, nell'ipotesi descritta il principio di irretroattività corrisponde con quello del rispetto dei diritti acquisiti. Si evidenzia, in questo caso, la differenza tra un approccio basato sull'interesse rispetto ad uno fondato sulla posizione temporale del fatto. Il criterio promosso dall'autore (basato sull'interesse), come si è visto, considera entrambe le situazioni retroattive. L'individuazione della retroattività attraverso l'analisi dell'anteriorità del fatto riconosce retroattiva una legge, quando il fatto è sorto prima dell'entrata in vigore della stessa[31].

Il discorso è diverso quando ci si riferisce alla seconda fattispecie, riguardante le situazioni denominate durevoli nel tempo. In questo caso, l'autore riconosce la presenza di una difficoltà maggiore rispetto a prima. Una norma retroattiva, nell'ipotesi in questione, può colpire solo effetti prodotti nel passato come può disciplinare gli effetti dopo la sua entrata in vigore. La seconda ipotesi risulta di difficile soluzione poiché, secondo l'autore, per arrivare ad una risposta, bisogna affrontare "uno dei problemi più complessi del diritto intertemporale". Si deve capire come trattare le situazioni pendenti quando entra in vigore la nuova legge. L'autore esclude, in prima battuta, che quanto visto per le situazioni istantanee sia valido anche in questo caso[32]. Non si può supportare l'idea che il principio di irretroattività sia collegato a quello del rispetto dei diritti acquisiti; l'interesse, in questo caso, non è più passato ma è intertemporale. L'autore arriva alla conclusione che si ritiene retroattiva solo la legge che "modifica o estingue gli effetti durevoli già prodotti o che dovranno prodursi ad opera della legge precedente nel periodo anteriore". Al contrario, una legge che modifica gli effetti durevoli sorti successivamente alla sua entrata in vigore non può essere considerata retroattiva, anche se il fatto, a cui tali effetti si riferiscono, sia precedente a tale norma[33]. Se si utilizzasse il criterio basato sull'individuazione temporale del fatto, la retroattività, in caso di situazioni durevoli, si verificherebbe solo quando il presupposto, collegato agli effetti che la norma modifica o elimina, sia anteriore rispetto all'entrata in vigore della stessa. Non è rilevante se si colpiscono effetti passati o futuri[34].

---

[31] Caponi R., *La nozione di retroattività della legge*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1990, pag. 1359

[32] Ibidem, pag. 1357

[33] Ibidem, pag. 1358

[34] Ibidem, pag. 1359

2.5 Le proposte più recenti

Nella dottrina più recente, si parla di norma retroattiva "se e nella misura in cui estende i suoi effetti a fatti compiuti, ad atti perfezionati, a procedimenti conclusi o a diritti sorti" (Mastroiacovo, 2005, p. 62).

La dottrina, in esame, promuove un concetto di retroattività molto ampio. Si ritiene, infatti, che ci si trovi in presenza di tale fenomeno ogni qualvolta si cerchi di creare, per un determinato evento, "una realtà giuridica" il più simile possibile a quella che si otterrebbe se tale disciplina fosse entrata in vigore in un momento precedente[35].

Secondo l'autrice è importante, altresì, distinguere tra il caso in cui la retroattività di un atto sia una caratteristica propria della fattispecie, come ad esempio un contratto in cui le parti pattuiscono un tale effetto, rispetto all'ipotesi in cui il fenomeno dipenda da una valutazione successiva della situazione in atto o già terminata[36].

Anche in questa teoria, si ripropone la distinzione del concetto di retroattività in diverse categorie. Si riconosce la iperretroattività, la retroattività propria ed, infine, la retroattività impropria. Questa classificazione ordina le diverse categorie di retroattività in base alla distanza temporale a cui si riferisce. Quindi, l'iperretroattività è quella a più ampio raggio temporale, che va a coinvolgere condizioni esaurite per le quali sono intervenuti fatti estintivi[37]. La retroattività propria riguarda sempre fattispecie consumate nel passato, ma rispetto alle quali non è intervenuto nessun fatto estintivo. Infine, la retroattività impropria (*ex nunc*) riguarda fatti verificati nel passato a cui viene data una nuova rappresentazione per il futuro[38]. Parte della dottrina ritiene inutile distinguere diverse fattispecie di retroattività al fine di individuarne i limiti nel diritto. Questo perché, secondo questa impostazione, l'irretroattività è un principio da rispettare in ogni caso e non è importante il grado di retroattività di una legge, in quanto sarà comunque da evitare[39]. Non importa se una norma ha effetto più indietro nel tempo rispetto ad un'altra, poiché in tutti i casi è da considerare contraria al principio di irretroattività presente nell'ordinamento, di cui si auspica l'applicazione.

---

[35] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 41
[36] Ibidem, pag. 42
[37] S'intende per fatto estintivo il giudicato, la prescrizione, la decadenza, l'adempimento ecc…
[38] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 66-67
[39] Falsitta G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, pag. 101

2.5.1 La critica al concetto di retroattività: da retroattività a retrovalutazione

In dottrina si è ripreso la definizione di retroattività come rivalutazione giuridica del passato, e muovendo da questa, si sono elaborate ulteriori teorie. Il punto di partenza è in questo caso è il concetto di retrovalutazione giuridica, visto sopra. Uno studioso, che ha analizzato la questione, osserva che la retrovalutazione è una caratteristica propria di tutte le norme e non solo di quelle retroattive, perché anche quando si dispone per il futuro si accertano dei fatti giuridici già esistenti e si regolamentano[40]. L'autore osserva che chi ha proposto, in origine, il concetto di retrovalutazione precisa che solo la norma retroattiva rivaluta il passato con effetto *ex tunc*. L'analisi, a questo punto, si rivolge al concetto di effetto *ex tunc* di una norma, il quale, secondo lo studioso, non è facilmente identificabile; si sposta, così, l'attenzione su un altro problema collegato: capire quali sono le conseguenze giuridiche della rivalutazione, tenendo presente che non sono sempre uguali. Proseguendo su tale idea, stando al pensiero dell'autore, non si dovrebbe più parlare di retroattività, tale termine dovrebbe essere abbandonato, ma ci si dovrebbe interrogare sulle conseguenze che la rivalutazione porta. Lo studioso riporta un esempio che dimostra la varietà di conseguenze giuridiche. "Immaginiamo che il legislatore stabilisca di innalzare l'età minima per la pensione di anzianità da 50 a 55 anni, stabilendo che coloro che sono stati già posti in quiescenza avendo 50 ma non ancora 55 anni siano riassunti in servizio e che sia loro revocato il trattamento pensionistico. In questo caso avremmo quattro distinte posizioni giuridiche incise dalla legge, e precisamente: quella di chi ha già ottenuto il trattamento pensionistico e se lo vede revocare; quella di chi ha compiuto i 50 anni, ma non ancora 55, ha richiesto il pensionamento di anzianità, ma non lo ha ancora ottenuto; quella di chi si trova nella medesima situazione ora indicata, ma non ha richiesto il pensionamento di anzianità; quella di chi non ha ancora compiuto i 50 anni. Certo è che un accordo unanime sul se qualificare o meno tutte queste ipotesi come esempi di retroattività non lo troveremmo mai"[41]. L'autore, superata l'idea di rivalutazione giuridica, propone una definizione per tutte e quattro le situazioni osservate. Nel primo caso si tratta di retrotrazione, nel secondo di retroefficacia, la terza ipotesi viene definita retrospettività e nell'ultimo si ha la retrocontempla-

---

[40] Luciani M., *Il dissolvimento della retroattività. Una questione fondamentale del diritto intertemporale nella prospettiva delle vicende delle leggi di incentivazione economica*, in *Giurisprudenza Italiana,* 2007, pag. 3

[41] Ibidem, pag. 5-6. L'autore nel porre l'esempio richiede di tralasciare questioni di costituzionalità che potrebbero sorgere da tale provvedimento.

zione. Pertanto, la retrotrazione, che colpisce solitamente i diritti assoluti, si ha quando si eliminano o si modificano gli effetti di un fatto passato che la legge a quel tempo vigente ricollegava. La retroefficacia incide solitamente sui diritti relativi; si ottiene nel caso in cui il fatto passato non abbia prodotto ancora tutti gli effetti che la legge vigente all'epoca gli riferiva e, con la nuova norma, tali effetti non possono più verificarsi perché il soggetto che dovrebbe subirli non è più in condizione di farlo per cause a lui non imputabili. La retrospettività, che differisce dalla retroefficacia solo in quanto il motivo per cui un soggetto non è più idoneo a godere di tali effetti è per un fatto a lui attribuibile, si rivolge alle facoltà. Infine, la retrocontemplazione, che grava sulle aspettative, si ha quando un fatto passato anche se non ancora adatto a realizzare nessun effetto attribuito dalla legge con l'introduzione della nuova normativa gli viene tolta la capacità di produrre tali conseguenze[42]. L'autore riconosce, inoltre, che nella pratica una distinzione così netta sarà difficilmente accertabile e che non sempre si verificheranno le corrispondenze descritte in precedenza (retrotrazione - diritti assoluti, retroefficacia – diritti relativi, retrospettività – facoltà, retrocontemplazione – aspettative).

Un chiaro segno, per l'artefice di tale pensiero, che il problema della retroattività sia stato posto in modo sbagliato, deriva dal fatto che, nella legislazione, manca una definizione di retroattività e, per di più, in dottrina non si è riusciti a raggiungere una definizione univoca del concetto[43]. Secondo lo studioso, si continua a parlare di retroattività perché si vuole dare un contenuto al principio di irretroattività, ma non si può giungere ad una definizione chiara e completa di retroattività, di conseguenza il principio di irretroattività non potrà mai avere la pretesa di limitare l'introduzione di certi tipi di norme[44].

Se si volesse valutare i quattro casi sopra presentati, l'autore afferma che sarebbe errato muovere dal concetto di irretroattività, in quanto sono i principi di affidamento e certezza del diritto quelli da prendere in considerazione[45].

---

[42] L'autore aggiunge marginalmente altre due ipotesi quali: retrocancellazione e retrostrutturazione intese però come forme diverse delle fattispecie viste nel testo.

[43] Luciani M., *Il dissolvimento della retroattività. Una questione fondamentale del diritto intertemporale nella prospettiva delle vicende delle leggi di incentivazione economica*, in *Giurisprudenza Italiana,* 2007, pag. 4

[44] Ibidem, pag. 5

[45] Ibidem, pag. 8

2.6 Il fenomeno della norma tributaria con efficacia nel passato

Nella materia tributaria c'è chi ha proposto l'idea del tempo curvo, poiché si ritiene che le leggi fiscali non si sviluppino solo tra presente e futuro, ma che coinvolgano anche il passato, nel momento in cui regolamentano gli effetti legati a fatti trascorsi[46]. In contrapposizione a tale idea c'è chi, al contrario, ritiene improprio parlare di retroattività perché gli effetti giuridici sono temporalmente collocabili sempre successivamente all'entrata in vigore della legge. La retroattività è quindi un fenomeno spaziale e non temporale e per questo non sarebbe corretto parlare di piegamento nel passato degli effetti della legge[47]. L'autore di tale critica definisce retroattiva "quella norma con la quale il legislatore ricollega a fatti o relazioni verificatisi nel passato la nascita di situazioni giuridiche soggettive passive, culminanti nell'obbligazione tributaria, nelle persone in capo alle quali tali fatti si sono verificati e di situazioni giuridiche soggettive attive, culminanti nel diritto soggettivo al prelievo, in capo agli enti impositori"[48].

La giurisprudenza, con riferimento alla materia tributaria, afferma che "il problema della retroattività della legge tributaria sorge non soltanto quando la legge ponga a base della prestazione un fatto verificatosi nel passato, ma anche quando essa alteri, modifichi o trasformi, con effetto retroattivo, gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria e i criteri di valutazione che vi sono connessi, quali risultano da una precedente normativa"[49].

Una distinzione, sempre di origine tedesca, che si incontra nei manuali di diritto tributario è quella tra retroattività propria e impropria. Il primo caso si ha quando sia la fattispecie che gli effetti, presi a presupposto della legge retroattiva, si posizionano nel passato rispetto alla pubblicazione della stessa. La retroattività impropria si ottiene quando la norma tributaria pone a presupposto di un tributo un fatto accaduto nel passato, ma il pagamento viene eseguito dopo l'entrata in vigore della stessa[50].

---

[46] Cipollina S., *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1995, pag. 780

[47] Bertora A., *Legittimità delle norme di prelievo cosiddette "retroattive"*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1969, pag. 133

[48] Ibidem, pag. 139

[49] Corte Costituzionale, sentenza n. 45, del 1964

[50] Fantozzi A., *Diritto Tributario,* Torino, 2003, pag. 201; Per la retroattività propria l'esempio fatto dal manuale sono le norme che prorogano l'efficacia di esenzioni scadute. Mentre per la retroattività impropria riporta il caso degli incrementi di valore delle aree fabbricabili.

Sempre nella materia tributaria, parte della dottrina ha distinto la retroattività favorevole da quella sfavorevole, focalizzandosi sulla retroattività *in peius*, in quanto ritenuta quella più lesiva per il contribuente[51]. Successivamente, l'autore ripropone la distinzione, appena vista, tra retroattività impropria e propria. Lo studioso si sofferma a descrivere, nello specifico, gli effetti di una norma tributaria retroattiva sfavorevole. Le forme che può assumere quest'ultima sono due: la prima nel momento in cui prende a presupposto di un tributo un fatto verificatosi precedentemente all'entrata in vigore della norma, la seconda quando si valutano in modo diverso, sotto l'aspetto giuridico, gli elementi essenziali di un tributo, con effetto retroattivo. Secondo questa impostazione, sono da considerarsi tra gli elementi essenziali anche l'aliquota e l'imponibile. Di conseguenza, sarà da considerare retroattiva la norma che modifichi, anche per il passato, l'aliquota di un tributo, o il modo di determinarne l'imponibile[52]. In questo contesto, si critica la nozione di retroattività, detta "ampia", nella quale si fanno rientrare le norme che violino i diritti acquisiti oppure tradiscono le aspettative risposte, dal contribuente, su norme precedenti. Nella materia tributaria, tale nozione, porterebbe a definire retroattive tutte le leggi che modifichino, con effetto *ex nunc*, fattispecie durevoli[53]. Con questa impostazione, se si applicasse il principio di irretroattività, tutte le norme che modificano gli effetti, riferiti a presupposti durevoli, sono da considerarsi illegittime.

In aggiunta, oltre alle distinzioni appena vista, altra parte della dottrina differenzia la retroattività "autentica" da quella "non autentica"[54]. La prima si ha quando una nuova legge tributaria entra in vigore un anno prima rispetto alla sua emanazione, colpendo quindi situazioni già concluse, mentre quella "non autentica" si ha quando la legge viene emanata prima della fine dell'anno, ma ha effetto dall'inizio dello stesso anno. Per quest'ultima situazione, c'è chi preferisce far riferimento ad una retroattività di fatto (o economica) invece che ad una retroattività formalmente intesa. L'esempio che viene portato riguarda il caso in cui una norma di un tributo periodico, entrata in vigore nel mese di dicembre, modifica la disciplina a partire dal mese di gennaio di quello stesso anno. Proprio in tale situazione viene identificata una retroattività di fatto, che comporta

[51] Della Valle E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, pag. 47
[52] Ibidem, pag. 49
[53] Ibidem, pag. 53
[54] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pag. 39-40

un'incertezza nel contribuente, il quale si vede cambiare la disciplina in corso d'esercizio[55].

In accordo con la giurisprudenza tedesca, c'è anche chi ritiene errato parlare di retroattività nel caso, appena visto, in cui la legge modifichi la disciplina di un tributo periodico in corso d'anno[56]. A supporto di tale interpretazione, viene interpellata un'ordinanza della Corte Costituzionale nella quale si respingeva l'accusa di retroattività della c.d. Eurotassa[57], affermando che "si tratta di imposizione, che assume come riferimento il reddito relativo a un anno (1996), ancora in corso al momento della imposizione"[58]. Questo, secondo l'autore, equivale ad affermare che non si può parlare di retroattività quando le modifiche di una disciplina avvengono in corso del periodo d'imposta[59]. C'è chi ritiene l'impostazione della Corte errata; si sostiene, infatti, che la chiusura del periodo di imposta (la mezzanotte del 31 dicembre) non sia un elemento idoneo per sostenere la legittimità o meno dell'operazione[60].

Un'altra definizione di retroattività in materia tributaria, giunge da chi critica la distinzione tra diversi gradi di retroattività. Secondo tale impostazione, una norma tributaria retroattiva "dispone per l'avvenire però assume a presupposti di imposta fatti o effetti accaduti nel passato, modificandone il trattamento"[61].

Il tema in questione è molto ampio e, per poterlo approfondire in maniera completa, meriterebbe una trattazione a sé stante. La ricerca proposta non vuole avere pretese di esaustività su tale tematica, poiché non rientra nello scopo dell'elaborato. Si è cercato, invece, di presentare una panoramica della situazione, mettendo in evidenza, in tal modo, le difficoltà che si presentano quando si cerca di ottenere una definizione di un concetto così astratto. Si è evidenziato quale significato la dottrina maggioritaria attribuisce al termine in ambito tributario. Prima di poter affrontare ed indagare il principio

---

[55] Cipollina S., *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1995, pag. 794-795

[56] Della Valle E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, pag. 51

[57] Si fa riferimento all'art. 3, commi 193-203, della legge 662 del 1996. L'Eurotassa (Contributo straordinario per l'Europa) è un'imposta, approvata dal Governo Prodi, che implicava una manovra tributaria per ridurre il disavanzo dello stato e consentire ai conti pubblici italiani il rispetto dei parametri di Maastricht, permettendo l'ingresso dell'Italia nell'area euro. La questione sulla retroattività di tale tassazione nasce dal fatto che venivano presi, come presupposto d'imposta, redditi già prodotti nell'anno in corso.

[58] Corte Costituzionale ordinanza del 24 luglio 2000 n. 341

[59] Della Valle E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, pag. 51

[60] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005, pag. 287

[61] Falsitta G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, pag. 101

di irretroattività era necessario capire quali conseguenze provocano norme retroattive nell'ordinamento e nella vita del contribuente. L'elaborato cercherà di mostrare quali posizioni sono state prese in dottrina ed in giurisprudenza e quali limiti sono stati individuati per queste leggi.

3. IL PROFILO TEMPORALE DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

3.1 Introduzione al requisito di attualità

Il principio di capacità contributiva, come si è visto nel primo capitolo, è costituito a sua volta da due profili legati tra loro: il requisito di attualità e quello di effettività. Più che come due attributi distinti, parte della dottrina riconosce che l'esistenza del primo, necessita anche della presenza del secondo, rendendoli quindi legati in maniera indissolubile[1]; c'è anche chi ritiene più corretto identificare il requisito di attualità come una "specificazione" dell'effettività[2].

Al di là della diversa relazione tra effettività e attualità, l'elaborato si focalizzerà sulla natura temporale della capacità contributiva, derivante proprio dalla presenza del requisito di attualità. L'aspetto in questione si fa più rilevante con riferimento all'utilizzo, da parte del legislatore, di norme con effetto retroattivo in ambito tributario; questo perché la retroattività ha conseguenze su rapporti passati e, logicamente, ciò non può che contrastare con un attributo come quello in esame.

Da quanto detto fino ad ora, non stupisce che la Corte Costituzionale faccia riferimento al requisito di attualità della capacità contributiva quando viene interpellata su questioni riguardanti la legittimità della norma tributaria retroattiva. Ecco allora che in una pronuncia afferma che "la legge può sì incidere sulla capacità contributiva esistente in un momento anteriore alla sua emanazione e rilevata da fatti passati, ma ha posto quale limite a tale possibilità l'esigenza che la capacità stessa sia ancora sussistente, e quindi permanga, nel momento dell'imposizione" (sentenza n. 143/82).

Parafrasando le parole della Corte, parlare di attualità con riferimento all'art. 53 della Costituzione significa, in sostanza, affermare che un tributo deve colpire una ricchezza esistente al momento in cui viene istituito.

---

[1] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pag. 82 scrive:
"L'esame della capacità contributiva attuale (…)presuppone congiuntamente un'analisi del concetto di effettività. Pertanto, sulla base delle considerazioni finora svolte sul concetto di capacità contributiva, emerge lo stretto collegamento tra effettività ed attualità (…). La capacità contributiva per essere attuale deve risultare effettiva e viceversa."

[2] Falsitta G., *Manuale di diritto tributario,* Padova, 1999, pag. 157

In un'altra pronuncia, sempre sulla questione della legittimità delle norme retroattive, la Corte fa riferimento al requisito di attualità della capacità contributiva, affermando che: "quando la legge assuma a presupposto un fatto o una situazione passati - non più esistenti, perciò, al momento in cui essa entra in vigore -, ovvero innovi, estendendo i suoi effetti al passato, gli elementi dai quali la prestazione trae i suoi caratteri essenziali, il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità contributiva può risultare spezzato e il precetto costituzionale (in ragione della capacità contributiva) violato" (sentenza n. 45/64).

Sempre su questo argomento la Corte ha ribadito che "è noto d'altronde come la stessa dottrina tributarista più sensibile ai limiti derivanti alla legislazione ordinaria dal principio della capacità contributiva non abbia mancato di rilevare che una legge può colpire una capacità contributiva esistente in un momento anteriore e rivelata da fatti passati, senza per ciò solo violare l'art. 53, purché vi sia una ragionevole presunzione che, nella normalità dei casi, quella capacità contributiva permanga al momento della imposizione" (sentenza n. 75/69).

Con riferimento al requisito temporale la Corte Costituzionale, in diverse sentenze, ha confermato quando visto in precedenza; cioè che la capacità contributiva deve esistere nel momento in cui avviene il prelievo fiscale[3].

Più recentemente, la Corte ribadisce che deve sussistere un nesso tra capacità contributiva e imposizione e dichiara che una norma retroattiva è da considerarsi illegittima "se la legge stessa, nell'assumere a presupposto della prestazione un fatto o una situazione passati, abbia spezzato il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità stessa, violando così il precetto costituzionale sopra richiamato"[4].

La giurisprudenza della Corte Costituzionale, ricapitolando, identifica il requisito di attualità con quel legame temporale che deve sussistere tra l'imposizione e la capacità contributiva.

Si nota subito come la definizione del requisito di attualità proposta, e ribadita in varie sentenze, non sia espressa in maniera netta, delineandone cioè esplicitamente i confini applicativi. Da un lato si richiede che non venga spezzato il nesso tra imposizione e capacità contributiva per poter considerare attuale quest'ultima, dall'altro manca un

[3] Corte Costituzionale, sentenza n. 44, del 1966; sentenza n. 75, del 1979
[4] Corte Costituzionale, sentenza n. 315, del 1994

chiarimento su quando si può affermare che tale rapporto sussista e quando invece cessi d'esistere. Si vedrà, in seguito, come la stessa giurisprudenza affronta tale situazione.

L'impostazione, pressoché univoca nell'organo giurisdizionale, viene recepita anche dalla manualistica, la quale mantiene lo stesso punto di vista. L'attualità viene, in pratica, riferita alla necessità che un tributo, nel momento in cui viene istituito, deve collegarsi ad una capacità contributiva presente[5].

Il rispetto di questo requisito "induce a escludere che l'imposizione tributaria possa legittimamente colpire situazioni le quali, sebbene economicamente valutabili, non siano tuttavia più in grado, a causa della loro collocazione temporale in un'epoca troppo remota rispetto al momento della prestazione tributaria, di assicurare al soggetto passivo, nemmeno secondo un'astratta e ragionevole presunzione, le risorse con le quali adempiere l'obbligazione posta a suo carico" (Russo, 2002, p. 54 - 55).

Ancora la dottrina identifica l'attualità con riferimento agli indici di capacità contributiva affermando che "non è sufficiente, invero, che il fatto sia economicamente apprezzabile (…). È necessario, invece che tali fatti esprimano una idoneità effettiva al pagamento del tributo e una idoneità altresì attuale, vale a dire esistente nel momento in cui al contribuente è richiesta la sopportazione del carico fiscale" (Beghin, 2013, p. 57).

Riprendendo le diverse definizioni manualistiche, si può affermare che si parla del profilo temporale della capacità contributiva con riferimento alla necessità che un tributo colpisca degli indici di capacità contributiva, cioè di ricchezza, presenti al momento della tassazione[6]. Attualità significa in altre parole che, al momento del prelievo, la manifestazione di capacità contributiva, che questo colpisce, deve essere presente.

3.2 L'attualità nelle diverse interpretazioni del principio di capacità contributiva

La dottrina non si è limitata a recepire la posizione della Corte; si è approfondito il tema della capacità contributiva, facendo nascere, come si vedrà, diverse posizioni al riguardo. I differenti punti di vista estendono il loro effetto anche al concetto di attualità collegato all'art. 53. Lo studio, inoltre, ha dei risvolti anche con riferimento alle norme tributarie retroattive e alla loro legittimità.

---

[5] Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 75

[6] Giovannini A., *Capacità contributiva*, Diritto on-line, Enciclopedia Treccani, Diritto tributario, 2013

Inizialmente ci sono stati degli autori che hanno considerato la capacità contributiva come forza economica[7], poiché veniva ricondotta al significato di "possibilità economica di pagare il tributo". Questo ragionamento porterebbe a collegare l'attualità alla capacità economica dell'individuo.

La teoria viene però superata e criticata, escludendo la validità di tale nesso interpretativo. Secondo la dottrina contraria a tale collegamento, verificare che una situazione economica, sorta nel passato, sia ancora presente nel soggetto non è un modo corretto per giungere ad una definizione di attualità della capacità contributiva. La critica in questione nasce dall'idea secondo cui, legando la capacità contributiva con la condizione economica personale dell'individuo, si giungerebbe a mettere in dubbio anche norme non retroattive, considerato che c'è la possibilità, per il contribuente, di aver perso la capacità economica nel momento in cui viene emanata la legge tributaria[8].

A conferma dell'impossibilità di collegare la capacità contributiva a condizioni soggettive, si è espressa anche la Corte Costituzionale affermando che "Il principio sancito nel primo comma dell'art. 53 della Costituzione, in base al quale tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, ha carattere oggettivo perché si riferisce a indici concretamente rivelatori di ricchezza e non già a stati soggettivi del contribuente"[9].

Altra parte della dottrina ha sindacato il collegamento tra capacità contributiva e capacità economica, affermando che l'attualità, attraverso tale nesso, si può affermare solamente grazie alle presunzioni di tipo assoluto[10]. Tale strumento, come si vedrà fra poco, è molto contestato e porta con sé diverse problematiche.

Dall'analisi di un'altra critica, emerge l'idea secondo cui considerare la capacità contributiva come capacità economica porta il requisito di attualità in una posizione marginale, facendo diventare irrilevante la distinzione tra capacità presente e passata[11].

---

[7] Vedi supra, cap. I, pag. 13 e ss.

[8] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pag. 76

[9] Corte Costituzionale, sentenza n. 143, del 1982

[10] Amatucci F., *La certezza del diritto come fondamento del divieto di retroattività della legge*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995, I, pag. 12

[11] Maffezzoni F., *Capacità contributiva e retoattività delle norme tributarie*, in *Bollettino tributario*, 1972, pag.1138.

"Innanzitutto, una volta formulato il concetto di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. come capacità economica di contribuire, non si può più leggere nell'art. 53 Cost. una distinzione che non esiste fra una capacità economica presente e attuale ed altra passata".

Secondo l'autore, la capacità economica è "sempre tale[12], anche quando è passata". Con riferimento poi alla retroattività, lo studioso osserva che, in ambito tributario, la questione non riguarda l'intero sistema, ma singole norme, le quali colpiranno determinati fatti economici. Asserisce, inoltre, che non "necessariamente la capacità economica attuale di un soggetto debba dedursi da fatti presenti invece che passati"[13]. La critica, posta in questi termini, vuole dimostrare come il concetto di capacità economica non sia utile a risolvere la questione riguardante la legittimità delle norme retroattive, non permettendo di ricostruire un profilo temporale della capacità contributiva.

Altra parte della dottrina ha preferito abbracciare l'idea della capacità contributiva come l'idoneità giuridica di un soggetto a concorrere alle spese pubbliche; il requisito temporale viene di conseguenza definito come "l'idoneità giuridica del soggetto ad essere attualmente destinatario della norma tributaria" [14].

Anche questo punto d'osservazione non è esente da alcune problematiche. Lo stesso autore, promotore di questa visione, ammette che risulta molto difficoltoso provare la persistenza nel tempo del collegamento tra l'idoneità giuridica e il soggetto. Si fa notare, inoltre, che ci sarebbero degli sviluppi anche nei confronti dell'ammissibilità o meno della norma tributaria retroattiva; sarebbero considerati illegittimi solamente i casi in cui i soggetti colpiti non possiedano più una capacità contributiva[15]. In altre parole, l'idoneità giuridica viene collegata ad un'astratta attitudine economica che non può essere inquadrata in una cornice temporale, portando il requisito di attualità ad essere sorpassato[16].

Altra parte della dottrina interpreta la capacità contributiva come "manifestazione di godimento dei servizi pubblici"[17]. Con questa teoria, si sostiene che i soggetti passivi dell'imposizione fiscale sono tutti coloro che godono dei servizi pubblici, e che il principio di capacità contributiva costituisca un criterio di ripartizione delle spese che questi servizi producono. Di conseguenza, in tema di retroattività dei prelievi, il problema

---

[12] Ci si riferisce alla caratteristica dell'attualità.

[13] Maffezzoni F., *Capacità contributiva e retoattività delle norme tributarie*, in *Bollettino tributario*, 1972, pag.1138

[14] Amatucci F., *La certezza del diritto come fondamento del divieto di retroattività della legge*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995, I, pag. 11

[15] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pag. 77

[16] Amatucci F., *La certezza del diritto come fondamento del divieto di retroattività della legge*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995, I, pag. 13

[17] Bertora A., *Legittimità delle norme di prelievo cosiddette "retroattive"*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1969, pag. 142

viene affrontato in maniera diversa. Una norma è illegittima solo nel caso in cui il presupposto, su cui si basa il tributo, non è conforme a principi distributivi sanciti dalla Costituzione. Il problema della retroattività viene, in sostanza, superato poiché il legislatore dovrà verificare solo se il presupposto d'imposta si sia verificato nel soggetto, senza tener conto dell'aspetto temporale. Si legittimano, così, tutte le norme retroattive che rispettino i principi distributivi sanciti dalla Costituzione [18].

Anche in questa teoria la capacità contributiva viene spogliata del suo requisito di attualità. Si nota, pertanto, come un'interpretazione differente di capacità contributiva abbia conseguenze anche sul profilo temporale che collega norme tributarie e art. 53 della Costituzione.

L'ultima valutazione alla quale si da spazio, prende in esame l'aspetto solidaristico del principio di capacità contributiva[19]. In questo caso la dottrina correla l'art. 53 della Costituzione con altri articoli dello stesso testo, quali l'art. 2, 3 e 41. Il ragionamento viene fatto con una prospettiva più ampia, collegando il principio di capacità contributiva con altri principi costituzionali. L'attualità "assume un valore significativo soltanto se la si considera esistente, grazie alla permanenza dell'interesse pubblico e della compatibilità di quest'ultimo con gli altri interessi costituzionali connessi, in particolare con la libera iniziativa economica e con il principio di uguaglianza che presuppone il rispetto della corretta ripartizione dell'onere fiscale tra i contribuenti, al momento in cui il fatto diviene presupposto d'imposta e che coincide con l'emanazione della legge istitutiva del tributo" (Amatucci, 2005, p. 80). Seguendo il punto di vista in questione, lo stesso autore arriva ad affermare che sarà compito del legislatore giustificare la ragionevolezza di una norma tributaria con effetti su situazioni passate. Così, l'attualità della capacità contributiva viene rapportata al momento in cui il legislatore sceglie il presupposto su cui si basa la norma tributaria. Mediante tale idea, non si ritiene rilevante che quest'ultimo riguardi una forza economica del passato, a patto che sia effettiva[20].

Una considerazione, infine, da tenere presente quando si tratta questa tematica proviene dalla dottrina, la quale sostiene che, con riferimento all'attualità della capacità contributiva riferita a fatti passati, "è un criterio estremamente flessibile, che viene

---

[18] Bertora A., *Legittimità delle norme di prelievo cosiddette "retroattive"*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1969, pag. 150

[19] Per differenza tra aspetto solidaristico e garantista vedi infra, pag. 50

[20] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pag. 81

gestito pur sempre da un interprete (anche se altamente qualificato) con valutazioni inevitabilmente soggettive e con implicazioni inevitabilmente non omogenee"[21].

3.2.1 La fase di accertamento: le presunzioni assolute

L'attualità, infine, può essere presa in esame non solo in relazione all'introduzione di nuovi tributi, ma anche con riferimento alla fase dell'accertamento. Nello specifico, si pensi al caso dell'introduzione di presunzioni di tipo assoluto a favore del legislatore. Da un lato abbiamo la giurisprudenza che ammette l'uso di questo strumento e consente di fare riferimento ad una capacità contributiva presunta, dall'altro abbiamo parte della dottrina che critica l'uso di questo strumento proprio perché colpiscono manifestazioni economiche non accertabili[22].

In questo caso, non importa come si interpreti il principio di capacità contributiva (capacità economica o idoneità giuridica) poiché la questione non cambia: lo strumento della presunzione assoluta suppone che la capacità contributiva sia ancora nel soggetto, non permettendo a quest'ultimo di dimostrare che tale idoneità giuridica, o capacità economica, non sia più in suo possesso[23]. Secondo questo pensiero, indagare sull'attualità della capacità contributiva diventa superfluo poiché, presumendo la permanenza di quest'ultima in capo al soggetto, logicamente, si presumerà l'esistenza anche dell'attributo temporale in esame. Proprio da questo ragionamento nasce la critica, vista in precedenza, rispetto alla capacità contributiva come capacità economica. Il legislatore dovrà supporre l'esistenza di una capacità economica per un determinato periodo di tempo.

L'autore, contrario allo strumento suddetto, osserva anche un'altra questione, legata alle norme retroattive in ambito tributario. La presunzione dell'attualità della capacità contributiva eliminerebbe qualsiasi possibilità di imporre un limite al legislatore nell'emanazione di leggi tributarie retroattive. L'impostazione così proposta si scontre-

---

[21] Falcone G., *L'efficacia della legge tributaria nel tempo*, in *Il Fisco*, 1997, pag. 1036

[22] Per quanto riguarda la giurisprudenza si vedano le sentenze della Corte Costituzionale n. 54 del 1980 e la sentenza n. 143 del 1982.

Per quanto riguarda la dottrina: Moschetti F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973. Ancora, sempre sulla questione delle presunzioni assolute: Falsitta G., *Manuale di diritto tributario,* Padova, 1999.

[23] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pag. 77

rebbe inevitabilmente con altri principi Costituzionali, quali affidabilità e certezza del diritto[24].

3.3 Raggio d'azione della capacità contributiva

Definito il concetto di attualità nelle sue sfaccettature, un aspetto da considerare è quello del campo applicativo di questo requisito.

Prima di tutto, in generale, l'art. 53 non ha una valenza assoluta e risente di interpretazioni diverse che amplificano o restringono l'ambito applicativo. La Corte Costituzionale a tal proposito ha affermato che "va soggiunto che l'art. 53 della Costituzione, non si riferisce ai tributi giudiziari. Avendo fatto richiamo alla capacità contributiva e alla progressività rispettivamente come indice di imponibilità e come criterio di imposizione, é intuitivo che esso ha avuto riguardo soltanto a prestazioni di servizi il cui costo non si può determinare divisibilmente. Non concerne perciò quelle spese giudiziarie la cui entità é misurabile per ogni singolo atto, e che quindi possono gravare individualmente su chi vi ha dato occasione; ed é richiamabile solo per la spesa della organizzazione generale dei servizi giudiziari, che é sostenuta dallo Stato nell'interesse indistinto di tutta la collettività, e che, di conseguenza, indistintamente su tutta la collettività deve gravare, in proporzione della capacità contributiva di ognuno dei suoi membri" (sent. n. 30/64). A conferma in un'altra sentenza più recente ribadisce che "il principio della capacità contributiva riguarda soltanto le contribuzioni relative a prestazione di servizi il cui costo non si possa determinare divisibilmente" (sent. n. 96/2001).

Dalle parole della Corte emerge una caratteristica importante del principio di capacità contributiva: si applica rispetto alle imposte e non ai tributi c.d. commutativi[25]. In altre parole, l'efficacia del principio di capacità contributiva si limita ai casi in cui il tributo sia legato ad una prestazione il cui costo non è possibile dividere; nel caso opposto, invece, il soggetto non dovrà più contribuire in base alle propria capacità economica ma in base al costo del servizio che ha utilizzato, dal momento che è possibile calcolarlo.

Altre parte della dottrina non concorda con questa posizione e ritiene, piuttosto, che sia più corretto estendere l'applicazione del principio anche a servizi indivisibili non

[24] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pag. 78
[25] Baldassarre S., *Diritto tributario*, Milano, 2011, pag. 53

essenziali come anche a servizi essenziali divisibili[26]. In questa ipotesi, il principio di capacità contributiva assume una valenza molto più ampia e coinvolge più situazioni.

La dottrina fa riferimento al caso dei servizi essenziali per mettere in evidenza come la tesi della giurisprudenza costituzionale non sia esente da problematiche[27]. Secondo tale impostazione nella circostanza di servizi essenziali, ad esempio quello sanitario e scolastico, il legislatore non può non tenere conto del principio di capacità contributiva nel pagamento di tasse come il ticket o la tassa scolastica. Se, infatti, non si prendesse atto della presenza dell'art. 53 della Costituzione si giungerebbe alla situazione in cui si farebbe pagare le tasse appena viste anche a soggetti che non possiedono le risorse economiche per farlo. Questi sarebbero costretti a rinunciare all'utilizzo di tali servizi per mancanza di disponibilità finanziarie, con la conseguente inosservanza dei diritti fondamentali della persona.

La diversa interpretazione del concetto di spesa pubblica, scritta nell'art. 53, si ripercuote inevitabilmente anche sui requisiti essenziali del concetto di capacità contributiva. L'attualità della capacità contributiva potrà essere invocata solo nei casi in cui questa trovi applicazione, in base alla disamina appena vista. Potremmo avere, quindi, delle norme retroattive, in ambito tributario, che saranno legittime poiché non rientrano nella sfera applicativa del principio di capacità contributiva e, di conseguenza, non devono rispettare il requisito di attualità della stessa. Viceversa la stessa situazione, con un'interpretazione più ampia sulla valenza dell'art 53, potrebbe essere considerata illegittima perché rientrante nel raggio d'azione della norma costituzionale.

Per di più, con riguardo al requisito di attualità della capacità contributiva, altra parte della dottrina ne limita ulteriormente l'ambito applicativo. Nello specifico, si fa riferimento alle leggi interpretative, a quelle sanzionatorie, agevolative e procedimentali[28]. Le ragioni di tali limitazioni vengono esponete in questo modo: le leggi interpretative hanno per loro natura effetto su situazioni passate e per questo è impossibile che rispettino il requisito di attualità[29]; quelle sanzionatorie non possono essere retroattive perché lo sancisce indirettamente l'art. 25 della Costituzione. Infine, quelle agevolative diffi-

---

[26] Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 77

[27] Melis G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013, pag. 51

[28] Tosi L., *Il requisito di effettività*, In Moschetti F. (A cura di), *La capacità contributiva,* Padova, 1993, pag. 135-136

[29] Per un approfondimento sulla disamina delle norme di interpretazione autentica in ambito tributario si veda pag. 93

cilmente saranno contestate dal contribuente, dato che a lui favorevoli, e nella pratica sarà improbabile che nascano contrasti al riguardo.

L'ultima fattispecie in esame concerne le norme procedimentali, le quali hanno un legame con la capacità contributiva meno forte rispetto alle altre[30]. Le norme procedimentali sono quelle che regolamentano i poteri della Pubblica Amministrazione quando deve emanare un provvedimento[31]. Secondo la dottrina, si ritiene che un precetto di questo tipo debba produrre i suoi effetti dalla data in cui entra in vigore, ma può comunque applicarsi a fattispecie poste in essere precedentemente[32].

Le interpretazioni sull'argomento sono diverse e dottrina e giurisprudenza non si trovano in accordo, creando, in questo modo, delle ambiguità per il contribuente.

Da quanto finora esposto, un tributo, per non ledere il principio Costituzionale sancito dall'art. 53, deve rispettare il requisito dell'effettività della capacità contributiva in tutte le sue sfaccettature, compreso l'aspetto temporale, ma prima di tutto deve rientrare nei limiti applicativi sopra descritti.

3.4 In tema di retroattività della norma tributaria: il criterio di prevedibilità

Il requisito di attualità del principio costituzionale in esame, come abbiamo visto, è trattato, nella maggioranza dei casi, in relazione a norme tributarie retroattive. La situazione che emerge vede da una parte l'interesse, non solo economico ma a volte anche giuridico[33], del legislatore di poter introdurre una legge con effetti su situazioni già sorte. Dall'altra si posiziona la dottrina che, incoraggiando un'evoluzione dello Stato di Diritto, promuove il principio di irretroattività della norma tributaria[34]. La ricerca si sposta poi nella Carta Costituzionale, per riuscire a giustificare tale principio e per poter limitare il potere legislativo in maniera fondata.

L'indagine in ambito tributario coinvolge inevitabilmente il principio sancito all'art. 53 Cost. ed il suo requisito di attualità.

---

[30] Fantozzi A., *Diritto Tributario,* Torino, 2003, pag.168-169

[31] Falcone G., *L'efficacia della legge tributaria nel tempo*, in *Il Fisco*, 1997, pag. 1037

[32] Tosi L., *Il requisito di effettività*, In Moschetti F. (A cura di), *La capacità contributiva,* Padova, 1993, pag. 136

[33] L'interesse economico si sostanzia nella ricerca di aumentare il gettito. Per l'interesse giuridico si pensi al caso in cui con una norma retroattiva il legislatore voglia modificare una situazione di disuguaglianza che si era creata. Cerca in sostanza di rimediare ad un errore precedente.

[34] Si veda in questo senso: Falsitta G., *Giustizia Tributaria e Tirannia fiscale,* Milano, 2008, pag. 535-544

La problematica temporale si pone "ogni qualvolta non vi sia coincidenza tra momento dell'imposizione e momento in cui si perfeziona il presupposto"[35]. La questione si pone sia nel caso in cui la norma coinvolga manifestazioni economiche passate, sia il caso, speculare, in cui ad essere interessate siano fattispecie non ancora sorte, vale a dire per il futuro. Viene definita "iniqua allo stesso modo"[36] una disposizione che fa riferimento ad una capacità contributiva estinta o non ancora sorta.

Il nesso tra imposizione e capacità contributiva deve esserci non solo con riferimento a norme rivolte al passato, ma anche al caso in cui il legislatore faccia uso di prelievi anticipati, ad esempio attraverso acconti di imposta. In questa ultima ipotesi l'autore delle leggi farà riferimento ad una capacità contributiva futura; ciò è consentito solo se il presupposto d'imposta è in corso di formazione, così da mantenere vivo il nesso imposto dall'art. 53 della Costituzione[37].

Ad essere più precisi, nel caso in esame, la legittimità dell'anticipazione è data anche dalla possibilità, per il contribuente, di adeguare, con una compensazione, i pagamenti effettuati in base all'effettivo presupposto realizzato[38].

Il requisito di attualità è richiesto tanto per situazioni passate quanto per quelle future; l'elaborato tratterà il caso in cui la legge tributaria sia collegata ad una manifestazione economica verificatasi nel passato, per poter indagare sul principio di irretroattività e sulla relazione con la temporalità della capacità contributiva.

Il problema, in questa circostanza, è quello di capire se la manifestazione economica di capacità contributiva sorta nel passato, su cui si basa il tributo introdotto dal legislatore, sia ancora presente nel contribuente oppure sia già esaurita. Ancora, capire quando si può affermare che il rapporto sia spezzato e quando invece no; il pieno rispetto del requisito di attualità richiederebbe che la norma tributaria si riferisca a manifestazioni economiche presenti, ma la pratica, a volte, ha necessità di colpire indici di capacità a contribuire già sorti o di modificarne l'imposizione a posteriori.

La tesi più avvalorata, infatti, è quella che ammette "delle sfasature a condizione che non spezzino il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità contributi-

---

[35] Tosi L., Il requisito di effettività, In Moschetti F. (A cura di), La capacità contributiva, Padova, 1993, pag. 134

[36] Ibidem, pag. 135

[37] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pag.72

[38] Tesauro F., *Compendio di diritto tributario,* Torino, 2004, pag. 45

va”[39]. In base a questa impostazione, l’autore osserva che per capire se una norma rispetti il requisito di attualità bisognerà verificare, volta per volta, se questo rapporto sia ancora presente oppure no.

Nei casi concreti, la giurisprudenza ha utilizzato un criterio di distanza temporale per capire se si rispettasse il requisito di attualità. La legge su cui era stata chiamata a giudicare la Corte era la L. del 30 Dicembre 1991, n. 413, la quale estendeva, ai tre anni precedenti la sua entrata in vigore, la tassazione che colpiva l’espropriazione e la cessione volontaria di aree nel corso di provvedimenti ablatori. Nella sentenza in esame, la Corte afferma:“É dato così rinvenire, nella vicenda normativa in esame, un elemento di prevedibilità dell'imposta che questa Corte, altre volte, ha reputato significativo sotto il profilo della permanenza della capacità contributiva e che, pertanto, è da considerarsi rilevante per giudicare della conformità all'art. 53 della Costituzione della retroattività conferita dall'art. 11, nono comma, della legge n. 413 del 1991, alla norma sulla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione volontaria di terreni sottoposti ad espropriazione, specie se si tiene conto del breve lasso di tempo entro il quale tale retroattività è destinata ad operare” (sentenza n. 315/94).

In altre parole, la Corte sostiene che un lasso di tempo di tre anni sia troppo breve per considerare la capacità contributiva cessata, dal momento che si presume essere ancora sussistente nel soggetto. Tale presunzione, sempre secondo l’organo costituzionale, trae fondamento dall’idea secondo cui il contribuente aveva la facoltà di prevedere l’imposizione di tali fattispecie e di conseguenza di mantenere la propria capacità contributiva.

Il criterio usato dalla giurisprudenza, per poter verificare la sussistenza del nesso tra imposizione e capacità contributiva, è quindi quello della prevedibilità dell’imposizione, correlata inevitabilmente alla brevità temporale degli effetti retroattivi della norma.

In un altro caso, la Corte ha ritenuto che una retroattività decennale non fosse legittima perché, vista l’estrema distanza temporale tra il presupposto e l’imposizione, non c’erano i presupposti per fare appello al criterio di prevedibilità. La sentenza riguardava la legge del 5 marzo 1963 n. 246 la quale permetteva ai comuni di stabilire un termine, fino a dieci anni addietro, a partire dal quale gli incrementi di valore delle aree fabbrica-

[39] Tosi L., Il requisito di effettività, In Moschetti F. (A cura di), La capacità contributiva, Padova, 1993, pag. 137

bili potevano essere oggetto di imposizione. Si riportano le parole della Corte, la quale testualmente dichiara: "in questo caso si ha l'applicazione dell'imposta a rapporti esauriti, senza che questa efficacia retroattiva della norma sia sorretta da alcuna razionale presunzione che gli effetti economici dell'alienazione, e del valore realizzato con essa, permangono nella sfera patrimoniale del soggetto, data anche la possibilità che l'alienazione sia avvenuta in un tempo notevolmente remoto, in cui non era neanche prevedibile l'istituzione dell'imposta" (sentenza n. 44/66).

La Corte ha ritenuto imprevedibile, vista la distanza temporale molto elevata, una norma di questo tipo, di conseguenza il nesso tra capacità contributiva e l'imposizione risulta spezzato, invalidando così l'effetto retroattivo.

A parere di chi ha approfondito il parametro usato dalla Corte, il criterio della prevedibilità muove dall'idea secondo cui alcuni interventi legislativi siano più facili da presumere rispetto ad altri. Si fa presente come alcuni tributi possano essere oggetto di discussione prima della loro introduzione, permettendo al contribuente di prevederne l'eventuale regolamentazione[40]. Un altro esempio, a cui si fa riferimento per dimostrare la maggiore prevedibilità di alcune disposizioni rispetto ad altre, riguarda il caso in cui la normativa in vigore sia manifestamente ingiusta e di conseguenza il contribuente dovrebbe aspettarsi un'eventuale modifica[41]. Vale a dire che se una norma risulta iniqua l'amministrato dovrebbe aspettarsi che verrà corretta.

Il problema che si nota da questo criterio è che permette un margine al legislatore nell'introduzione di norme tributarie retroattive. Da un punto di vista teorico il principio è di facile comprensione e presuppone che più indietro si collocano le manifestazioni, colpite dalla nuova norma, meno saranno le capacità del contribuente di prevedere tale disposizione; sul versante pratico, la Corte non ha definito il *discrimen* temporale grazie al quale poter distinguere una situazione prevedibile mentre un'altra no. Quello che è noto è che una distanza di tre anni è da considerare nella facoltà del soggetto attendersi l'imposta, mentre dieci anni risultano fuori dalla sua portata.

Parte della dottrina ha recepito tale criterio e lo ha definito come "il metro di valutazione della condotta del contribuente e dunque limite all'introduzione di discipline fiscali che siffatto concetto vadano a contraddire" (Dorigo, 2003, p. 612)

---

[40] Della Valle E., *Affidamento e certezza del diritto tributario,* Milano, 2001, pag. 80
[41] Ibidem

Sempre sul tema, si è sottolineato che il concetto di prevedibilità è strettamente collegato ad altri principi, che si analizzeranno in seguito, quelli cioè di certezza del diritto e affidamento del contribuente. In particolare, vengono definite "facce della stessa medaglia" in quanto se il contribuente ritenesse prevedibile un nuovo tributo non porrebbe più la fiducia nella vecchia normativa, mentre, al contrario, se non si aspettasse una nuova legge continuerebbe a fare affidamento sulla regolamentazione prima della modifica[42]. Vale a dire che, mentre l'introduzione di una legge inaspettata si scontra con l'affidamento che il contribuente teneva verso la regolamentazione in vigore prima poiché non aveva motivo di aspettarsi una modifica, la prevedibilità implica l'automatica fiducia nella nuova normativa.

Visto le lacune lasciate dalla Corte, la dottrina ha cercato di approfondire il tema, osservandolo anche da altre prospettive.

Da un altro punto di vista si potrebbe analizzare la questione considerando la presenza di due interessi messi in gioco: l'interesse fiscale[43] del legislatore e l'affidamento del contribuente verso la norma tributaria. Da un lato il legislatore ha convenienza e, soprattutto in questi tempi, necessità di riscuotere tributi a beneficio delle casse dello Stato[44]. Il contribuente, avendo preso delle decisioni nel passato in base alla norma tributaria vigente a quell'epoca, auspica una certezza e stabilità del sistema tributario. La mancanza di una presa di posizione definita permette di spostare l'ago della bilancia, all'uopo, dall'una o dall'altra parte.

È innegabile che la maggior parte degli interventi legislativi siano stati a favore del Fisco, ciò anche a causa della necessità dello Stato di aumentare il gettito[45]. Si trovano, ad esempio, norme che aumentano la base imponibile e che utilizzano presunzioni di ricostruzione del reddito, entrambe con effetti retroattivi[46]; in questo modo l'interesse fiscale ha ricevuto un trattamento favorevole, a discapito della tutela del contribuente.

---

[42] Della Valle E., *Affidamento e certezza del diritto tributario,* Milano, 2001, pag. 79

[43] Per approfondire il concetto di interesse fiscale si rinvia a: Boria P., *L'interesse Fiscale,* Torino, 2002

[44] Dorigo S., *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, VI, pag. 603

[45] Ibidem

[46] Per il primo caso si veda l'art. 12 del DL n. 78/2009; mentre per il secondo caso ci si riferisce all'applicazione retroattiva delle modifiche al redditometro.

In aggiunta, la Corte Costituzionale ha affermato in una sentenza che questo interesse fiscale è protetto in Costituzione come ogni diritto individuale[47].

Il contribuente, dal canto suo, vede le proprie garanzie ignorate dallo stesso legislatore che gliele ha concesse. In particolare, si sta facendo riferimento all'art. 11 delle Preleggi e allo Statuto dei diritti del contribuente[48]. Questo porta ad un rapporto Fisco e contribuente sbilanciato a favore del primo, non basato su un principio di collaborazione[49].

Come ha notato parte della dottrina, i due interessi in questione possono coesistere senza la necessità che la tutela di uno si ripercuota negativamente sull'altro[50]. Per poter raggiungere tale interpretazione, la teoria sposta l'attenzione verso una soluzione basata sulla ragionevolezza. Questa porta a giudicare le scelte del legislatore in base al principio di capacità contributiva[51]. Si richiede, tuttavia, una interpretazione diversa dell'interesse fiscale sopra menzionato il quale "deve essere trasfigurato in termini di solidarietà costituzionalmente riconosciuta" (Mastroiacovo, 2005, p. 84).

In altri termini, l'interesse fiscale, così definito, non è identificato nella necessità dello Stato di aumentare il gettito ma viene fatto coincidere con il principio di capacità contributiva, il quale richiede appunto una solidarietà di partecipazione delle spese pubbliche[52]. Si passa, pertanto, da un interesse non costituzionalmente riconosciuto ad uno invece affermato nell'art. 53 della Costituzione.

In alcune ipotesi si è inteso il criterio di prevedibilità in modo diverso, cercando di mitigarne così le eventuali critiche. Come prima cosa, si ritiene la prevedibilità un fatto non idoneo a legittimare l'imposizione poiché è di valutazione troppo soggettiva. Il ruolo che si affida al criterio della Corte è quello di "regola interna all'interpretazione delle leggi", collegandolo alla funzione prevista dall'art. 12 delle Preleggi[53].

---

[47] Corte Costituzionale sentenze n. 45 del 1963, n. 91 del 1963, n. 50 del 1965.

Si veda anche, per la dottrina: De Mita E., *Diritto tributario e Corte Costituzionale: una giurisprudenza "necessitata"*, in Perrone L. & Berliri C. (A cura di), *I cinquant'anni della Corte Costituzionale,* Roma, 2006, pag. 10

[48] Le due fattispecie verranno trattate nel capitolo IV, pag. 65 e ss.

[49] Armella S., *Un'iniezione di costituzionalità per lo "Statuto",* in *Soluzione 24 Fisco*, 2007, n. 36

[50] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 85

[51] Ibidem

[52] Vedi supra, sulla funzione solidaristica della capacità contributiva, pag. 11

[53] L'art. 12 delle "Disposizioni preliminari al codice civile" sancisce: "Nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore. Se una controversia non può essere decisa con

In altre parole, si afferma che il criterio di prevedibilità, risultando inadeguato nella funzione affidatagli dalla Corte, quella cioè di indagare la legittimità di una norma secondo l'art. 53 della Costituzione, deve svolgere una funzione di guida nel lavoro interpretativo del legislatore[54]. Interpretando le parole della Corte in questo modo, secondo i sostenitori di tale impostazione, si ha la possibilità di escludere l'entrata in vigore di norme impositive non coerenti con il sistema previgente[55].

Il pregio di questa concezione è quello di rendere il criterio più rigoroso, resta comunque un alone di incertezza attorno al concetto di prevedibilità.

3.5 Critica al criterio della prevedibilità

La dottrina ha mosso delle critiche al riguardo, contestando il criterio della prevedibilità utilizzato dalla Corte[56]. Il rimprovero che si fa alla giurisprudenza è quello di non avere in mente "il contribuente medio e il professionista medio ma il contribuente mago" (Falsitta, 2008, p. 542). L'autore continua affermando che il criterio di prevedibilità, utilizzato dalla Corte, ha come parametro la conoscenza di altissimo livello che possiede solo la Corte medesima ed ammette che nemmeno lui stesso riuscirebbe a prevedere certe norme tributarie. Secondo tale critica, tutte le disposizioni di diritto tributario con effetto retroattivo sono da considerarsi imprevedibili, salvo non abbiano natura interpretativa. Il limite temporale di tre anni invocato dalla Corte risulta, secondo parte della dottrina, "campato in aria" in quanto solamente un "contribuente Nostradamus" potrebbe prevedere l'entrata in vigore di una norma tributaria a distanza di tre anni[57].

Oltre a questo, lo studioso sostiene che tutte le norme tributarie non iterpretative siano imprevedibili per il contribuente medio e che se hanno effetti retroattivi siano sempre incostituzionali, poiché ledono il principio di capacità contribuitva[58].

La posizione dell'autore è molto netta e in disaccordo con quella della Corte Costituzionale. La critica che viene mossa, non riguarda tanto il fatto che la distanza di tre

---

una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i principi generali dell'ordinamento"

[54] Giovannini A., *Retroattività e stabilità delle leggi d'imposta*, in *Giurisprudenza Italiana*, 1995, 7, pag. 3

[55] ibidem

[56] Falsitta G., *Giustizia Tributaria e Tirannia fiscale,* Milano, 2008, pag. 542

[57] Falsitta G., *L'illegittimità costituzionale delle norme retroattive imprevedibili: la civiltà del diritto e il contribuente Nostradamus*, in *Il Fisco*, 1995, pag. 8130 e ss.

[58] Falsitta G., *Manuale di diritto tributario,* Padova, 1999, pag. 104

anni sia troppo estesa, ma, più in generale, è rivolta al criterio di prevedibilità usato. In altri termini, l'autore non ritiene verosimile aspettarsi che un contribuente medio abbia la possibilità di prevedere una norma tributaria a qualsiasi distanza temporale.

Infine, si riconosce anche il contrasto di norme tributarie retroattive con altri principi oltre a quello della capacità contributiva, quali quello di certezza del diritto e tutela dell'affidamento, ed afferma che "il cittadino non può chiudere subito il suo conto con il Fisco, appena dopo lo scadere del periodo d'imposta, ma deve pazientemente attendere 3 o 4 o 5 anni (quanti, non sappiamo, perché la Corte non l'ha mai detto), sperando che il legislatore, con una successiva legge retroattiva, non riapra quel conto" (Falsitta, 2008, p. 543-544).

Un ulteriore aspetto che viene criticato del criterio della prevedibilità, si ha con riferimento sempre al principio di capacità contributiva. In questo caso la dottrina osserva come sia presente una carenza logica nel criterio usato dalla Consulta[59]. Il rimprovero dell'autore si basa sull'idea secondo cui, presupponendo che un soggetto, il quale si aspetti l'introduzione di una nuova imposizione, conservi i mezzi economici per pagare la nuova imposta, si collega la capacità contributiva ad uno stato soggettivo del contribuente. In altre parole, l'amministrato si convince che verrà inserito nell'ordinamento un nuovo tributo e, di conseguenza, conserverà parte del reddito per pagarlo. Allo stesso modo però, un altro contribuente potrebbe aver riposto la propria fiducia nella vecchia normativa e pertanto, non aspettandosi l'introduzione di un nuovo tributo, non avrà messo da parte una porzione del reddito per pagarlo. Anche in questo secondo caso la capacità contributiva è legata ad uno stato soggettivo del cittadino il quale però, a differenza della circostanza precedente, ha una convinzione diversa del futuro normativo[60]. L'autore fa leva su questa differenza di trattamento per dimostrare l'incoerenza logica che tale criterio porta con sé. Si può notare come, in base a questa osservazione, la fiducia del contribuente influenzi, prima di tutto, le scelte future di quest'ultimo e per cui anche la sua situazione giuridica.

3.6 Limiti alla retroattività della norma tributaria

In dottrina si è discusso molto sugli effetti delle norme retroattive e, come si è detto, si è cercato di delinearne i limiti applicativi, in modo da non permettere al legislatore un

[59] Della Valle E., *Affidamento e certezza del diritto tributario,* Milano, 2001, pag. 89
[60] Ibidem

abuso di questo strumento. Al centro della disamina non si trova solo il principio sancito all'art. 53 Cost., ma troviamo altri dogmi estrapolati dall'ordinamento giuridico.

Una prima corrente di pensiero collega il concetto di capacità contributiva con l'art. 42 della Costituzione[61] in materia di espropriazione. Secondo l'autore, la capacità contributiva è diversa non solo da soggetto a soggetto, ma si modifica anche considerando lo stesso individuo in diversi momenti. Con questi presupposti, continua l'autore, legittimando la norma tributaria retroattiva si dovrebbe prendere in considerazione una capacità contributiva antecedente all'entrata in vigore della legge, con il rischio che potrebbe essere cambiata. Di conseguenza, lo Stato perderebbe il diritto all'imposizione poiché non si giustifica più nella capacità contributiva a concorrere alle spese pubbliche e, per questo, una tassazione così prodotta sarebbe da considerarsi una espropriazione senza indennizzo, contraria all'art. 42 della Costituzione[62]. In altri termini, se l'imposizione è legata ad una capacità contributiva non più presente nel soggetto, il tributo viene considerato alla stregua di una espropriazione, poiché lo Stato si appropria di parte della ricchezza del contribuente senza una giustificazione a livello costituzionale.

Altra parte della dottrina, anche se presto accantonata, fa riferimento alla violazione di un altro principio costituzionale, sancito all'art. 23[63], che riguarda la riserva di legge. Secondo tale teoria, in alcune situazioni, la retroattività si scontra con il principio citato. Tale ipotesi si manifesta nel momento in cui il legislatore utilizzi una norma con effetto retroattivo per "sanare una precedente situazione illegittima" [64]. L'autore fa riferimento al caso in cui il legislatore convalida, investendolo di valenza di legge formale, un

---

[61] L'art 42 della Costituzione recita:

"La proprietà è pubblica o privata. I beni economici appartengono allo Stato, ad enti o a privati.

La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti.

La proprietà privata può essere, nei casi preveduti dalla legge, e salvo indennizzo, espropriata per motivi d'interesse generale.

La legge stabilisce le norme ed i limiti della successione legittima e testamentaria e i diritti dello Stato sulle eredità."

[62] Wertmuller G., *Note e pareri sull'irretroattività delle norme tributarie*, in *Il diritto del'economia*, 1957, pag. 36.

L'autore inoltre, sempre con riferimento alle norme tributarie retroattive, asserisce che queste si scontrerebbero anche con l'art. 81 della Costituzione, in tema di Bilancio dello Stato.

[63] L'art. 23 della Costituzione recita:

"*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*"

[64] Barile P., *Note e pareri sull'irretroattività delle norme tributarie*, in *Il diritto dell'economia*, 1957, pag. 43

provvedimento amministrativo designante un tributo. Il provvedimento, secondo l'autore, è illegittimo e il legislatore, con tale norma, "convalida" tale atto "a far data dalla sua emanazione". Si continua osservando che il contribuente, avendo pagato un tributo non disposto da una legge, avrà iniziato dei giudizi per ottenere dei rimborsi; il legislatore, sanando una situazione illegittima con effetto retroattivo, sfavorirà l'amministrato il quale non potrà più ottenere il rimborso[65].

L'interesse della dottrina si sposta successivamente nell'art. 53 della Costituzione.

Nei manuali tributari si riconosce in questa disposizione due funzioni principali: solidaristica e garantista[66]. La prima nel momento in cui richiama all'appello tutti i soggetti appartenenti alla società a concorrere alle spese pubbliche mentre la seconda quando "pone dei limiti alla potestà tributaria chiamando al concorso solo coloro che hanno una effettiva capacità di contribuzione, nella misura e nei limiti della stessa" (Falsitta,1999, p. 143). Seguendo una distinzione di tale natura, si può affermare che la funzione garantista attribuisce al principio di capacità contributiva la capacità di limitare le decisioni del legislatore tributario. In particolare, si fa riferimento al requisito di attualità del principio di capacità contributiva. Si è già potuto osservare come una diversa interpretazione di tale nozione abbia delle conseguenze sull'attributo temporale e, pertanto, anche sulla legittimità di norme retroattive.

Oltre alle diverse interpretazioni viste sopra, c'è chi si è focalizzato sull'importanza del concetto di capacità contributiva come limite alla potestà legislativa. Parte degli studiosi, portano avanti l'idea secondo cui sia legittimo prendere come riferimento situazioni di capacità contributiva passate. Per giungere a questa conclusione, si ritiene che tale capacità, anche se passata, sia ancora presente nel soggetto. Secondo l'impostazione in questione, una norma retroattiva è legittima, pur basandosi su di una capacità contributiva antecedente, se rispetta i canoni di ragionevolezza e se non contrasta con altre norme costituzionali[67]. Altri, invece, negano questo impianto teorico valutandolo alla stregua di una presunzione assoluta, e per questo considerano la norma

[65] Barile P., *Note e pareri sull'irretroattività delle norme tributarie*, in *Il diritto dell'economia*, 1957, pag. 44

[66] Falsitta G., *Manuale di diritto tributario,* Padova, 1999, pag. 143

[67] Treves G., *Note e pareri sull'irretroattività delle norme tributarie*, in *Il diritto dell'economia*, 1957, pag. 55

retroattiva in contrasto con il principio sancito dall'art. 53 della Costituzione[68]. In termini diversi, secondo questa critica, non si può presumere che una capacità contributiva passata sia ancora attuale nel contribuente e, di conseguenza, un tributo con tale presupposto sarà illegittimo.

Vi è poi chi ha individuato due limiti principali, che il legislatore tributario si trova a dover superare, per emanare norme retroattive[69]. Il primo riguarda il già presentato nesso tra "il momento di realizzazione del fatto economico" e quello "assunto a presupposto d'imposta". Il concetto è quello, visto in precedenza, presentato anche dalla Corte. Il secondo si riferisce al principio di giustizia distributiva che "sorregge gli art. 3 e 53 della Costituzione". L'autore, occupandosi dei tributi periodici, osserva che una norma, per modificare gli elementi essenziali di un tributo con efficacia a periodi d'imposta antecedenti, deve rispettare anche la parità di trattamento, oltre al requisito di attualità della capacità contributiva. Le modifiche non devono creare disparità tra i contribuenti che sono assoggettati allo stesso tributo e, per i periodi d'imposta antecedenti, "a parità di ricchezza deve corrispondere parità dell'ammontare dell'imposta" [70].

Sempre sul tema dell'irretroattività in materia tributaria, nelle teorie meno recenti si è affermato che il prelievo fiscale, per essere legittimo, deve riferirsi ad una capacità contributiva intesa come capacità di adempiere all'obbligazione[71]. Parte della dottrina ha osservato che, con questa teoria, non è rilevante la disponibilità di mezzi economici di un soggetto. Il legislatore, introducendo norme retroattive, può, così, colpire una situazione posta in essere senza vincoli fiscali, trasformandola in una fattispecie rilevante sotto il profilo fiscale[72].

La retroattività, auspicata da molti come l'eccezione alla regola in uno Stato di diritto evoluto[73], può risultare necessaria nei casi in cui si debba rimediare a scelte fatte nel passato. Se da un lato la dottrina cerca di limitarne l'uso ed evitarne così l'abuso, dall'altro ci sono situazioni in cui l'utilizzo è legittimo.

---

[68] Barile P., *Note e pareri sull'irretroattività delle norme tributarie*, in Il diritto dell'economia, 1957, pag. 45

[69] Logozzo M., *Capacità contributiva e interpretazione della legge tributaria*, in *Bollettino tributario*, 1990, pag. 1657

[70] Ibidem, pag. 1658

[71] Miele G., *Note e pareri sull'irretroattività delle norme tributarie*, in *Il diritto dell'economia*, 1957, pag. 58

[72] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 180

[73] Marongiu G., *La retroattività della legge tributaria*, in *Corriere tributario*, 2002, pag. 472

Anche la Corte Costituzionale, nella sentenza n. 419 del 2000, riconosce questa causa giustificatrice ed afferma: "l'attribuzione di efficacia retroattiva alla norma impugnata appare giustificata dalla esigenza di porre rimedio ad una situazione del tutto eccezionale".

3.6.1 (Segue) Certezza del diritto e affidamento del contribuente

Nel paragrafo precedente si sono ricostruiti i diversi contributi dottrinali, con riferimento ai limiti alla produzione di norme retroattive. La dottrina non si è focalizzata solo sul principio di capacità contributiva ma ha posto l'attenzione anche su un altro principio, quello cioè della certezza del diritto.

In Germania è ormai assodata l'illegittimità della norma retroattiva perché contraria ai principi di certezza del diritto e di affidamento del cittadino, senza differenza tra una retroattività decennale o triennale. Nella giurisprudenza tedesca si distingue tra retroattività autentica e apparente[74]; la prima è quella con una tutela maggiore dal momento che è considerata illegittima per principio, sia essa triennale che decennale (per riprendere il criterio della Corte Costituzionale italiana). Ad essere più precisi, però, anche nell'ordinamento tedesco sono previste delle deroghe al principio di irretroattività. La dottrina le ha divise in cinque categorie così qualificate: la prima si riferisce al caso in cui il cittadino doveva prevedere la norma, la seconda quando la legge è confusa e poco chiara, la terza se la legge è nulla, la quarta se ci sono motivi di interesse pubblico più importanti che richiedono la disattesa della tutela dell'affidamento ed infine la quinta quando la legge provoca un danno minimo[75]. Tralasciando in questa sede l'analisi delle varie casistiche, si deve tener presente che la giurisprudenza tedesca ha applicato queste deroghe in maniera molto ristretta[76]. A completamento di questo excursus, si riportano le parole di un'autrice con le quali si vuole fornire un quadro generale della situazione in tema di certezza del diritto nell'ordinamento tedesco. "La Corte costituzionale tedesca ha stabilito delle regole ben determinate circa l'illegittimità o rispettivamente la

---

[74] Bozza N., *La retroattività nella giurisprudenza della Corte costituzionale tedesca*, in *Rivista di diritto tributario*, 1996, pag. 4 "*si parla di retroattività vera quando la legge impositiva incide su stati di fatto ormai regolati e chiusi in se stessi, appartenenti al passato. Quando invece la legge modificante i diritti ha effetto solo per il futuro e su stati di fatto presenti e non ancora conclusi, si tratta di retroattività apparente. (…) La retroattività vera si verifica soltanto se la rispettiva legge è stata emanata dopo il decorso dell'anno, non se durante l'anno (neanche se a metà dicembre)*"

[75] Ibidem, pag. 5

[76] Ibidem

legittimità della retroattività. Nonostante queste regole, però, nella prassi si ha – certe volte – l'impressione dell'arbitrio. Il contribuente non può essere garantitamente certo del basilare divieto di irretroattività, in quanto capita che la Corte costituzionale pronunci delle sentenze incoerenti alle sue stesse regole. Inoltre, anche la distinzione tra retroattività vera e retroattività apparente crea dei problemi pratici. Comunque la tutela dell'affidamento è praticata con un sistema ben definito e garantita ampiamente – anche se in maniera non ottima – e pur sempre criticata dalla dottrina tedesca" (Bozza, 1996, p. 15).

Le parole qui riportante sono un modo per comprendere che anche nell'ordinamento tedesco, dove la regolamentazione è definita in maniera più chiara, non mancano problemi e incoerenze. Naturalmente, si presenteranno con una frequenza minore rispetto ad ordinamenti dove il tema è affrontato in modo più ambiguo e lacunoso.

I principi di affidamento del cittadino e certezza del diritto, come si è visto, ricoprono un ruolo essenziale anche in altri ordinamenti. Questi hanno preso in considerazione non solo il principio di capacità contributiva, ma hanno indagato la legittimità di norme retroattive anche in altri termini.

Grazie all'influenza della giurisprudenza tedesca, nei primi anni sessanta la dottrina iniziò a prendere in esame tale principio e a considerarlo come limite al potere legislativo, in aggiunta a quello della capacità contributiva, soprattutto con riferimento alle norme retroattive[77].

Parallelamente, anche la giurisprudenza nazionale si è espressa sulla tematica. La Corte Costituzionale già in una sentenza del 1957 aveva menzionato questo principio di sicurezza giuridica, in termini generali, definendo "sia nel diritto pubblico che in quello privato, la certezza dei rapporti preferiti (anche se non definiti in via di giudicato, transazione, ecc.) uno dei cardini della tranquillità sociale e del vivere civile" (sentenza n. 118/57). Più recentemente, in diverse sentenze, sempre la Corte ribadisce il concetto secondo cui "il legislatore può anche emanare disposizioni che modifichino in senso sfavorevole la disciplina dei rapporti di durata, anche se l'oggetto di questi sia costituito da diritti soggettivi perfetti, sempre che tali disposizioni «non trasmodino in un regolamento irrazionale, frustrando, con riguardo a situazioni sostanziali fondate sulle leggi

[77] Della Valle E., *Affidamento e certezza del diritto tributario,* Milano, 2001, pag. 71-72

precedenti, l'affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica, da intendersi quale elemento fondamentale dello Stato di diritto»"[78].

A conferma, ancora, si legge in un sentenza che "la certezza dei rapporti preteriti costituisce un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini" (sentenza n. 155/1990). Dall'analisi delle parole della Corte, si nota che la stessa conferma l'esistenza di un principio di certezza dei rapporti giuridici, il quale viene riconosciuto come un limite alla potestà legislativa. Limite che, però, non consente di determinare un'automatica illegittimità delle norme retroattive poiché viene ammessa la possibilità per il legislatore di introdurle se si è in presenza di una "specifica causa giustificatrice"[79].

La posizione della Corte Costituzionale sull'argomento può essere riassunta in tre punti. In primo luogo il legislatore può emanare leggi con effetto retroattivo in materia tributaria. Per farlo deve rispettare alcune condizioni: la prima richiede la presenza di una giustificazione in base alla ragionevolezza; la seconda richiede che non contrasti con principi costituzionalmente garantiti fra i quali l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica[80].

È palese che questo tipo di approccio al tema consenta un più ampio margine di manovra rispetto ad una interpretazione più radicale. Questo si traduce in maggiori possibilità per il legislatore di introdurre norme retroattive legittimamente, a discapito del proclamato principio di sicurezza giuridica.

La stessa dottrina riconosce che cercare di dar vita ad una teoria che limiti il potere legislativo, in base al principio di certezza del diritto, si scontra con un problema di fondo, quello di capire quando la situazione sia meritevole di questa tutela e quando invece questa deve lasciare il passo ad altri principi costituzionali[81]. Significative sono le parole di un autore quando si afferma che "l'ordinamento giuridico non può peritarsi di tutelare ogni e qualsivoglia speranza del cittadino sicché, in difetto di apposite previsioni normative, occorre stabilire quando la fiducia del contribuente nella certezza del

---

[78] Corte Costituzionale, sentenza n. 310, del 2013.

[79] Parole della Corte nella già citata sentenza n. 155 del 1990.

In questo senso, oltre alle sentenze già citate, si veda anche le sentenze n. 166 del 2012, n. 302 del 2010, n. 236 e n. 206 del 2009

[80] Marongiu G., *Statuto del contribuente: primo consuntivo ad un anno dall'entrata in vigore*, in *Corriere Tributario*, 2001, pag. 2072

[81] Della Valle E., *Affidamento e certezza del diritto tributario,* Milano, 2001, pag. 76

diritto possa dirsi in effetti violata dalla retroattività legislativa sfavorevole" (Della Valle, 2001, p. 76).

In ambito tributario la certezza del diritto possiede due sfaccettature. La prima riguarda l'affidamento inteso come stabilità del diritto mentre la seconda si rivolge alla Pubblica Amministrazione e al modo di attuare in concreto la legge. Quest'ultima si riferisce al caso in cui l'Amministrazione, ad esempio, cambi parere o interpretazione su una norma tributaria e di conseguenza il contribuente, avendo riposto la propria fiducia su di una spiegazione diversa, si trova un una condizione di incertezza su quale seguire.

In questa sede prenderemo in esame la prima situazione. In altre parole, nel caso di specie, il cittadino prende delle decisioni che manifesteranno i propri effetti per diversi anni a seguire. Le scelte che ha preso sono giustificate dalla normativa vigente in quel momento, in base alla quale ha infatti programmato il proprio futuro. L'amministrato pone, quindi, fiducia nella stabilità dell'ordinamento e auspica che questo non cambi, in caso contrario le decisioni prese potrebbero non risultare più convenienti. In contrapposizione a tale principio troviamo la necessità dell'ordinamento giuridico di modificarsi. Minori interventi legislativi e minori modificazioni di interpretazioni avranno luogo, più ci sarà certezza nel cittadino[82].

Parte della dottrina ritiene, inoltre, che più stabilità sia presente nella disciplina più il cittadino osserverà le regole imposte dalla stessa. La teoria si basa sul concetto secondo cui con il passare del tempo i cittadini assimilano le norme e prendono le proprie decisioni ai limiti di tali regole[83]. Di riflesso si ritiene, secondo gli autori, che dei cambiamenti improvvisi e continui generino un sentimento di sfiducia nel cittadino, il quale prenderà le proprie decisioni in modo più indipendente rispetto alle regole in vigore, poiché ritiene che queste cambieranno ancora. Ed ancora, sempre secondo questa teoria, il cambiamento continuo genera problemi di aggiornamento da parte del cittadino, con la relativa possibilità di non trovarsi adeguatamente informati[84].

La dottrina ha osservato, per di più, come le norme retroattive possano avere sia effetti favorevoli che sfavorevoli, ma sono questi ultimi che provocano un danno maggio-

[82] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pag. 15
[83] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 200
[84] Ibidem, pag. 200

re per la fiducia dei soggetti. Mentre i primi danno vita a questioni riguardanti la giustizia del prelievo i secondi si scontrano con l'affidamento dei consociati[85].

La giurisprudenza della Corte di Cassazione sulla tematica del legittimo affidamento e della certezza del diritto in ambito tributario è cospicua. Per quanto riguarda la posizione della Corte Costituzionale valgono anche in ambito tributario le considerazioni fatte in precedenza in termini generali.

Il Tribunale Supremo sull'argomento si è espresso come segue: "Si può, pertanto, concludere, con specifico riferimento al principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica- quale elemento essenziale dello Stato di diritto, ancorato dalla Corte Costituzionale al principio di eguaglianza dinanzi alla legge, sub specie del rispetto del canone della ragionevolezza, di cui all'art. 3, comma 1, della Costituzione - che il principio stesso, mutuato da quelli civilistici della buona fede e dell'affidamento incolpevole nei rapporti fondati sulla autonomia privata, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico - e, quindi, anche in quelli tributari - e costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa, e tributaria in particolare"[86].

La posizione della Suprema Corte è, quindi, quella di riconoscere l'esistenza del principio di sicurezza giuridica nel nostro ordinamento in generale, così come in quello tributario, e, in aggiunta, tutelarlo rispetto alle norme con effetti retroattivi.

Recentissimamente, con riferimento alla tematica, in una ordinanza della Corte di Cassazione viene confermata questa impostazione. Il caso di specie si riferiva a questioni di legittimità costituzionale di alcune disposizioni del Decreto Legge n. 185/2008 convertito in Legge n. 2/2009 in tema di click day. Il Tribunale Supremo sulla questione, oltre a riconoscerne la natura retroattiva, riconferma la tutela dell'affidamento rispetto alle norme con effetti su eventi trascorsi. Nell'ordinanza si legge: "l'affidamento del cittadino sulla certezza delle situazioni giuridiche, 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"[87].

La dottrina ha fatto notare comunque che il principio di stabilità giuridica, se da un lato è riconosciuto sia dalla Corte Costituzionale sia dalla Cassazione, non può non

[85] Della Valle E., *Affidamento e certezza del diritto tributario,* Milano, 2001, pag. 47
[86] Corte di Cassazione, sentenza n. 17576, del 10 Dicembre 2002
[87] Corte di Cassazione civile, sezione IV, ordinanza n. 9026 del 12 Aprile 2013

confrontarsi con altri aspetti del nostro ordinamento[88]. Secondo alcuni autori, la sicurezza di cui si sta parlando dovrebbe essere intesa come limite relativo per la potestà del legislatore. Questo perché si deve tenere in considerazione altri aspetti del nostro sistema giuridico, come la necessità evolutiva; si rischierebbe altrimenti di rendere statica una materia che ha bisogno di adeguarsi e modificarsi con il tempo[89].

Sempre sull'argomento si osserva come cercare di rispettare in maniera perentoria il principio di stabilità giuridica sicuramente porterebbe ad eliminare la possibilità di introdurre norme con effetto retroattivo[90] ma allo stesso tempo provocherebbe "l'immobilismo della funzione legislativa" (Mastroiacovo, 2005, p. 204).

Contrariamente a questa visione si posizione altra parte della dottrina secondo cui, perseguendo la tutela della certezza del diritto, non ci si scontra con la "naturale evoluzione dell'ordinamento", in quanto il vero obiettivo, che si cerca di perseguire, è quello di evitare che il legislatore modifichi "le regole del gioco mentre la partita è in corso"[91]. In altri termini, si ammettono modifiche legislative che producano i propri effetti solamente a fattispecie posteriori all'entrata in vigore della modifica, escludendo quelle con effetto su rapporti giuridici già instaurati[92].

Talvolta, invece, si sono tratti degli spunti interpretativi dalle parole della Cassazione viste sopra[93]. L'interpretazione della Suprema Corte permette, di affermare che nella giurisprudenza venga data pari importanza sia all'interesse dell'attore privato sia a quello pubblico, rendendo il rapporto Stato – cittadino più equilibrato e non spostato tutto a favore del primo[94]. Il pensiero dell'autore appena visto permette di riprendere in considerazione la contrapposizione di interessi tra il Fisco e il cittadino vista in precedenza, questa volta il rapporto risulta più bilanciato.

C'è chi ha fatto riferimento al tema dell'affidamento in relazione al concetto di capacità contributiva, sancito dall'art. 53 della Costituzione e delle leggi retroattive. In tale prospettiva, si afferma che una norma, che colpisca manifestazioni di capacità contributiva passate o non ancora avvenute, sia in conflitto non solo con il requisito di

---

[88] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pag. 15

[89] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 204

[90] ibidem

[91] Della Valle E., *Affidamento e certezza del diritto tributario,* Milano, 2001, pag. 76

[92] ibidem

[93] Corte di Cassazione civile, sezione IV, ordinanza n. 9026 del 12 Aprile 2013

[94] Dorigo S., *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, VI, pag. 612

attualità della capacità contributiva ma, congiuntamente a questo, anche con il principio di certezza del diritto[95]. Di conseguenza, una norma retroattiva sarebbe da considerarsi illegittima per la violazione dell'art. 53 della Costituzione, il quale implica anche il mancato rispetto della tutela della certezza del diritto.

Un'ulteriore parte della dottrina, recepisce l'impostazione della Corte di Cassazione e individua nell'art. 3 della Costituzione, il quale sancisce il principio di uguaglianza[96], il cardine del principio "immanente"[97] della certezza del diritto.

Secondo questa corrente di pensiero, il principio di ragionevolezza e proporzionalità delle decisioni del legislatore va identificato nell'art. 3 della Costituzione. L'affermazione nasce dall'idea per cui "Uguaglianza è in primis parità di trattamento a parità di condizioni"(Dorigo, 2003, p. 613). Con questa premessa, l'autore osserva che una norma retroattiva non rispetta questo principio poiché, modificando gli effetti a delle decisioni che il contribuente ha già preso, crea una disuguaglianza; tale disparità si nota nel momento cui si analizza la contrapposizione tra due soggetti. Da una parte abbiamo l'attore che si vede assoggettato ad un nuovo regime normativo in base a decisioni già prese, contro quindi la sua volontà; dall'altra ci troviamo di fronte ad un soggetto che, prendendo le decisioni dopo che la legge è entrata in vigore, può modificare le sue scelte e quindi decidere se essere assoggetto o meno alla nuova normativa[98]. L'autore sostiene che la tutela dell'affidamento può essere considerato come "proiezione" del principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione; il divieto di retroattività è lo strumento per conseguire questa tutela[99].

L'impostazione vista trova supporto anche nella sentenza n. 525 del 2000 della Corte Costituzionale. Nel caso in esame, si è dichiarato l'illegittimità costituzionale di una

---

[95] Tosi L., *Il requisito di effettività*, In Moschetti F. (A cura di), La capacità contributiva, Padova, 1993, pag. 135

[96] L'art. 3 della Costituzione recita:
Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.

[97] Attributo utilizzato dall'autore Dorigo S., *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, VI, pag. 613

[98] Dorigo S., *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, VI, pag. 613

[99] Ibidem

norma di interpretazione autentica affermando che "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". Anche se siamo nell'ambito delle norme processuali tributarie, resta di ampio interesse la posizione della Corte sull'argomento, nel momento in cui, oltre a riconoscere l'importanza dell'affidamento del contribuente, sancisce l'illegittimità "per violazione dell'art. 3 della Costituzione".

Sempre in questa direzione si è collegata la capacità contributiva al principio di uguaglianza. Secondo l'ideatore di tale pensiero, il principio di capacità contributiva svolge lo stesso compito dell'art. 3 della Costituzione, con riferimento specifico alla materia tributaria. Più precisamente, la sindacabilità della norma tributaria avviene secondo i principi di ragionevolezza e proporzionalità, i quali possiedono una "peculiare connotazione" con il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione[100]. L'autore, ciò nondimeno, precisa che, in materia tributaria, la valutazione di legittimità di una norma deve sempre passare dalla verifica dell'effettività e dell'attualità della capacità contributiva, in quanto il mancato rispetto di tali requisiti determinano illegittimità del tributo. In altre parole, quello che si cerca di affermare con questa prospettiva è che la norma può essere valutata sotto altri aspetti rispetto a quelli classici dell'effettività ed attualità. Per cui si dovrà verificare la ragionevolezza e la congruità dei mezzi usati dal legislatore per raggiungere un determinato scopo, in base anche alle possibilità che questo aveva a disposizione[101].

3.6.2 La prospettiva Comunitaria

I principi di certezza del diritto e del legittimo affidamento ricoprono un ruolo importante anche nel diritto comunitario. La Corte di Giustizia Europea, sin dagli inizi, riconosce l'importanza di questi valori ed in una sentenza del 1978 afferma, con riferimento al legittimo affidamento, che "il principio in questione fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario e la sua inosservanza costituirebbe una violazione del trattato o di qualsiasi regola di diritto relativa alla sua applicazione"[102]. Più recentemente, si ribadi-

[100] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 232
[101] Ibidem
[102] Corte di Giustizia Europea, C-112/77 del 3 Maggio 1978, punto 3

sce la posizione descritta e, sempre la Corte, ha infatti affermato che "occorre ricordare che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario e devono essere rispettati dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri che conferiscono loro le direttive comunitarie"[103].

Interessante notare come, nell'orientamento della Corte, la certezza del diritto deve essere rispettata non solo dal legislatore europeo, ma anche dagli Stati membri nel momento in cui attuano una normativa comunitaria[104].

Chi ha approfondito l'argomento ha osservato come la posizione della giurisprudenza comunitaria non trova un riferimento esplicito e preciso in qualche norma e, di conseguenza, il rispetto della certezza del diritto diventa più difficoltoso. La tutela risulta molto "elastica" ed "adattabile" ai vari casi, in base anche alle esigenze specifiche[105].

Questa complicazione si nota in modo particolare con riferimento alle norme retroattive. La stessa Corte di Giustizia Europea ha dichiarato: "benché, in linea di massima, il principio della certezza del diritto osti a che l'efficacia nel tempo di un atto comunitario decorra da una data anteriore alla sua pubblicazione, una deroga è possibile, in via eccezionale, qualora lo esiga lo scopo da raggiungere"[106]. Dalle parole qui riportate la dottrina ha sostanzialmente mosso le critiche viste in precedenza; si evince chiaramente che mentre da un lato il principio di certezza del diritto dovrebbe fungere da limite alla produzione di norme retroattive, dall'altro, se l'interesse è rilevante e richiede una norma con efficacia anche a fattispecie sorte nel passato, questo limite può essere infranto senza incorrere in questioni di legittimità.

Ancora sull'argomento, la Corte dichiara che "il principio di certezza del diritto osta a che un regolamento sia applicato retroattivamente, e ciò a prescindere dalle conseguenze favorevoli o sfavorevoli che una siffatta applicazione potrebbero avere per gli interessati, a meno che non si desuma chiaramente, vuoi dalla lettera, vuoi dai suoi scopi, che esso non dispone unicamente per l'avvenire"[107].

---

[103] Corte di Giustizia Europea, C-381/97 del 3 Dicembre 1998, punto 26

[104] In questo senso si veda anche sentenze: Corte di Giustizia Europea, C-316/86 del 26 Aprile 1988 punto 22; Corte di Giustizia Europea, C-396/98 del 8 Giugno 2000 pag. 4279; Corte di Giustizia Europea, sezione V del 3 Dicembre 1998 C-381/97 pag.315

[105] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 221

[106] Corte di Giustizia Europea, C-224/82 del 14 Luglio 1983 pag. 2539

[107] Corte di Giustizia Europea, C-234/83 del 29 Gennaio 1985 pag. 327

La dottrina, recependo tale posizione, osserva che la portata di tale affermazione colpisce anche le norme tributarie interne che vengono emanate per attuare un regolamento comunitario. Queste non possono riferirsi a fattispecie sorte nel passato ma devono disporre solo che per l'avvenire, salvo i casi in cui la norma preveda un effetto retroattivo in maniera esplicita oppure sia necessaria un'applicazione anche per il passato per riuscire a raggiungere l'obiettivo della norma[108]. In altre parole, il legislatore europeo dovrà indicare le "ragioni che giustificano l'efficacia retroattiva delle stesse"[109].

La stessa giurisprudenza, in aggiunta, in una sentenza in materia fiscale, specifica che "In ogni caso un soggetto passivo non può basare il suo affidamento sull'assenza totale di modifiche legislative, ma può solamente mettere in discussione le modalità di applicazione di tali modifiche"[110].

Riassumendo la posizione della Corte e la dottrina fin qui osservata, possiamo affermare che in ambito comunitario il principio di certezza del diritto è riconosciuto e tutelato, soprattutto con riferimento alle norme retroattive, le quali comunque hanno ancora ragione d'esistere in determinati casi e ove necessario.

Parte della dottrina ha ricostruito, in base alla giurisprudenza, i criteri per poter parlare di legittimo affidamento. In questo caso si fa riferimento a due criteri, usati per identificare situazioni idonee ad essere tutelate[111]. Il primo menziona la figura dell'"operatore economico prudente e accorto"[112], la quale viene usata come metro di paragone per capire se la convinzione del soggetto è razionale e giustificabile. In sostanza, si prende come riferimento un ipotetico agente economico, che abbia la caratteristica della prudenza, il quale viene utilizzato come modello per capire se l'affidamento del soggetto sia fondato o meno; la situazione in questo modo diventa degna di tutela se anche il modello preso in considerazione avrebbe fatto affidamento sulla fattispecie. La ragionevolezza si ottiene confrontando le scelte del soggetto con quelle che porrebbe in

---

[108] Corte di Giustizia Europea, C-1/84 del 1 Febbraio 1984 pag. 431 punto 19

[109] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pag. 218

[110] Corte di Giustizia Europea, C-487/01 del 29 Aprile 2004 pag. I 5398

[111] Marcheselli A., *Affidamento nel diritto tributario*, In *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Torino, 2008, pag. 5

[112] Corte di Giustizia Europea, cause riunite C-181/04 e C-183/04 del 14 Settembre 2006 pag. I 8200: "*Per quanto riguarda il principio della tutela del legittimo affidamento del beneficiario dell'atto favorevole, occorre, in primo luogo, verificare se gli atti dell'autorità amministrativa abbiano ingenerato fondate aspettative in capo ad un operatore economico prudente ed accorto*"

essere l'agente preso ad esempio. Il secondo criterio riguarda la presenza di atri interessi; la tutela è posta in essere se, oltre al rispetto del punto precedente, non ci siano altri "interessi contrapposti prevalenti"[113]. Dalle parole della Corte di Giustizia si può affermare che questo interesse non può essere identificato nella necessità finanziaria dello Stato membro[114].

Riepilogando, in questa posizione la legittimità della tutela dell'affidamento si fonda su due criteri: il primo richiede che l'affidamento del soggetto sia provato dal fatto che anche un agente giudizioso avrebbe riposto la stessa fiducia in quella situazione; il secondo richiede, invece, che non ci siano altri interessi che potrebbero prevalere rispetto alla tutela dell'affidamento.

Un altro aspetto, preso in considerazione dalla giurisprudenza comunitaria, riguarda gli effetti delle norme retroattive. Basti pensare alla situazione in cui una norma modifichi la regolamentazione già esistente e colpisca rapporti giuridici instaurati prima che questa entrasse in vigore. L'attenzione dell'Unione Europea si focalizza sulla situazione dell'azienda. Un'impresa ha esigenza di programmare gli investimenti a lungo termine e prenderà le proprie decisioni in base alla normativa vigente in quel momento. Tali scelte vincoleranno i piani dell'azienda per diversi anni; il legislatore, modificando la disciplina di tali fattispecie giuridiche, inciderà sulla situazione economica e finanziaria dell'impresa. Siffatta mutazione potrebbe rendere quella decisione presa dall'azienda non più conveniente, a differenza della concorrenza che, scegliendo successivamente, riesce ad adattarsi alla nuova normativa. Tale contesto è preso in seria considerazione dalla Corte di Giustizia Europea la quale, in una sentenza, si preoccupa di specificare: "La normativa comunitaria dev'essere certa e la sua applicazione prevedibile per gli amministrati. Questa esigenza di certezza del diritto è tanto più tassativa qualora si tratti di una normativa che può avere delle conseguenze finanziarie, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'entità degli obblighi che essa impone"[115].

---

[113] Marcheselli A., *Affidamento nel diritto tributario*, In *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Torino, 2008, pag.5

[114] Corte di Giustizia Europea, C-35/97 del 24 Settembre 1998 pag. I 5355

"*Peraltro, le conseguenze finanziarie che potrebbero derivare ad uno Stato da una sentenza della Corte non hanno mai giustificato, di per sé, la limitazione dell'efficacia della sentenza medesima. Limitare gli effetti di una sentenza basandosi soltanto su considerazioni di questa natura porterebbe a una sostanziale riduzione della tutela giurisdizionale dei diritti che i contribuenti traggono dal diritto comunitario*"

[115] Corte di Giustizia Europea, C-346/85 del 15 Dicembre 1987 pag. 5198

L'interessa che viene tutelato è quindi quello economico-finanziario dell'impresa o del cittadino attraverso il principio di certezza del diritto.

3.7 Capacità contributiva in ottica comunitaria

Un ultimo aspetto da prendere in esame riguarda la posizione del principio di capacità contributiva rispetto al diritto comunitario. Non c'è un equivalente dell'art. 53 della Costituzione italiana in ambito comunitario, infatti tale principio non è presente nell'ordinamento europeo[116]. Tale concetto, se traslato nel sistema comunitario, mette in evidenza una disuguaglianza nell'apporto di risorse finanziarie da parte dei diversi stati[117]. L'idea dell'autore parte dal presupposto che nell'Unione Europea i soggetti che devono contribuire sono i vari Stati membri e di conseguenza anche i cittadini di questi Stati, poiché assoggettati alla normativa comunitaria. L'argomentazione si focalizza sull'analisi di una specifica risorsa utilizzata dall'Unione Europea per sostenere le spese del proprio bilancio: il reddito nazionale lordo (RNL). In sintesi, tale mezzo di finanziamento si basa sul pagamento, da parte di ogni Stato membro, di un'imposta con una base imponibile costituita dalla somma dei redditi nazionali lordi ai prezzi di mercato, e un'aliquota da fissare anno per anno. L'RNL è un'importante fonte di approvvigionamento per l'Europa in quanto, dai dati del 2011, nel quadro finanziario pluriennale, si nota come il 74,7%[118] delle risorse proprie[119] dell'Unione Europea siano costituite da RNL. L'ideatore fa notare come gli Stati membri contribuiscano alle spese dell'Unione in base alla forza economica dei propri cittadini, proprio perché l'RNL dipende dai redditi nazionali lordi. Ciò che ne consegue, secondo questa tesi, è che "la capacità contributiva statale deriva dalla capacità contributiva dei singoli individui" e questo dovrebbe portare a rispettare la proporzionalità che ne deriva anche nei rapporti tra Stato e Unione. L'autore osserva come questo non avvenga poiché l'Unione Europea ripartisce la spesa in base ad un parametro pro-capite. Questo metodo di ripartizione si trasformerebbe in una "tassa giornaliera" che i soggetti appartenenti alla comunità europea devono corrispondere. Tralasciando i dettagli nella ripartizione delle spese

---

[116] Pezzini B. & Sacchetto C., *Dalle Costituzioni nazionali alla Costituzione europea,* Milano, 2001, pag. 259

[117] Russetti D., *L'incerta compatibilità tra diritto comunitario e art. 53 della Costituzione*, in *Paper del Forum di Quaderni costituzionali,* 2012, pag. 10-11

[118] Dato preso dal sito (26 Agosto 2014):http://www.consilium.europa.eu/special-reports/mff/own-resources?lang=it

[119] Le risorse proprie sono le entrate dell'Unione Europea

dell'Unione Europea, il punto che si vuole evidenziare in questa sede è quello per cui mentre tra Stato e cittadino il principio di capacità contributiva viene mantenuto (quasi sempre); nel rapporto tra Stato e Unione tale principio fatica ad essere rispettato, vista anche la complessità di un sistema di prelievi e distribuzione di risorse a livello comunitario[120].

[120] Russetti D., *L'incerta compatibilità tra diritto comunitario e art. 53 della Costituzione*, in *Paper del Forum di Quaderni costituzionali,* 2012, pag. 12

4. LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

4.1 La situazione tributaria prima dell'entrata in vigore dello Statuto

Il legislatore, con la legge n. 212 del 27 luglio 2000, introduce una serie di norme rivolte a regolamentare il rapporto tra amministrato e fisco. La disposizione prende il nome di Statuto dei diritti del contribuente e tocca gli argomenti più discussi in ambito tributario. Il ruolo che ricopre è quello "di disciplina regolatrice dei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente, improntati ai principi della collaborazione e della buona fede"[1].

Lo Statuto nasce dall'esigenza che si sentiva di ordinare il rapporto tra cittadino e Pubblica amministrazione in ambito tributario[2]. Per capire tale affermazione è utile ripercorrere dei passaggi storici che hanno portato all'introduzione di questa legge.

Fino alla seconda guerra mondiale al contribuente non si chiedeva di adempiere ad obblighi in ambito tributario, l'unica azione, in pratica, che doveva porre in essere era pagare l'imposta. La gestione delle restanti operazioni era di competenza della pubblica amministrazione. Per fare un esempio esemplificativo, la dichiarazione dei redditi poteva essere fatta una sola volta e poi confermata in maniera tacita[3]. Oggettivamente, il rapporto tra Fisco ed il cittadino era meno complesso rispetto alla situazione attuale.

Nel 1949 si iniziò a coinvolgere attivamente il contribuente. La riforma promossa da Ezio Vanoni, che ricopriva il ruolo di Ministro delle Finanze di quel periodo, prevedeva l'obbligo della dichiarazione unica annuale da parte del contribuente e, sul versante dell'amministrazione, l'obbligo di motivare rigorosamente l'accertamento; infine, si richiedeva che il privato tenesse una documentazione contabile dell'attività produttiva[4].

Negli anni a seguire vennero introdotte nuove imposte ed aumentò, in tal modo, il numero di persone obbligate a contribuire. Nella seconda metà degli anni '70 i contri-

---

[1] Gavelli G., & Valcarenghi G., *Lo statuto dei diritti del contribuente compie dieci anni*, in *Il Sole 24 ore, norme e tributi*, 2010, 27 luglio

[2] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 44

[3] Cellentani E., & Maino G., *Statuto del contribuente e retroattività tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2007, pag. 499

[4] Magliulo A., *La politica economica di Ezio Vanoni negli anni del centrismo*, in *Studi e Note di Economia Anno XII*, Firenze, 2007, pag. 93-94

buenti passarono da 3,4 a 24 milioni grazie alla riforma che introdusse nuovi tributi[5]. In questa situazione, la posizione dell'amministrazione finanziaria risultava più complicata da gestire visto l'elevato numero di dichiarazioni e di compiti da svolgere. È in questo contesto che si posiziona la riforma di Bruno Visentini, il quale sentì la necessità di cambiamento in ambito tributario. Introdusse, alla metà degli anni Settanta, il principio dell'autoliquidazione delle imposte, attraverso il quale si obbligava il contribuente a calcolare e versare le imposte in maniera autonoma, mentre agli uffici tributari spettava un mero compito di controllo[6].

La dottrina ha osservato che l'aumento degli obblighi che il contribuente si trova a dover rispettare, inevitabilmente, porta con sé un incremento dei costi di adempimento che quest'ultimo deve sopportare. Al riguardo si sono individuati oneri diretti, indiretti e psicologici. I primi si riferiscono agli adempimenti che il contribuente pone in essere per presentare la dichiarazione e prepararla, in termini di tempo e pagamento di un professionista per farlo. I costi indiretti invece si riferiscono al tempo che si deve dedicare all'aggiornamento della materia tributaria. Infine quelli psicologici sono legati allo stress, all'angoscia e alla violazione della privacy. Mentre le prime due fattispecie sono di tipo tangibile, quindi più facile da misurare, sotto il profilo monetario l'ultima categoria risulta intangibile e pertanto difficilmente apprezzabile economicamente[7].

Anche nel momento della redazione dello Statuto si era a conoscenza di questo problema ed a tal proposito, nella relazione della IV Commissione permanente presentata nel 1999 intitolata "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente", si afferma che "molto deve farsi per rendere il rapporto tributario «civile» e quindi più facilmente gestibile e meno oneroso, diminuendo i costi diretti e indiretti dell'obbedienza fiscale: lo esige il mutato ruolo del contribuente e della pubblica amministrazione"[8].

---

[5] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 28

[6] Gay G., *Visentini Bruno*, Enciclopedia Italiana Treccani, V, Diritto Commerciale, 1995

[7] Ghessi G., *I costi gestionali dei tributi*, in Pedone A., *La questione tributaria: analisi e proposte,* Bologna, 1989, pag.345-346

[8] Ancora sulla questione si nella relazione della IV Commissione permanente presentata il 20 settembre 1999, si legge:
"una recente ricerca, sulla base di un'indagine effettuata attraverso questionari rivolti alle imprese, ha messo in evidenza l'alto onere dei costi di adempimento, onere che può essere stimato attorno all'8 per cento del totale delle imposte e dei contributi versati dalle imprese, con una incidenza più elevata per le imprese fino a 100 dipendenti, quindi per le imprese medio-piccole che costituiscono il tessuto connettivo dell'imprenditorialità italiana".

Ci fu chi spostò l'attenzione dal contribuente al legislatore. Si affermò, al riguardo, che anche dal comportamento di quest'ultimo dipende il successo o meno di una riforma della materia tributaria[9]. Pertanto si passò ad approfondire la condotta assunta dall'autore delle leggi successivamente all'introduzione di una nuova riforma. L'analisi portò alla luce una condizione caratterizzata da instabilità legislativa. Il riepilogo della situazione, ad opera della dottrina, è esemplificativo in questo senso. L'autore riassume il comportamento del legislatore "nell'eccessivo ricorso alla decretazione d'urgenza; nella tendenza a inserire in uno stesso provvedimento le norme più disparate; nell'inserzione di norme tributarie in provvedimenti disciplinanti tutt'altra materia; nel susseguirsi a breve distanza di tempo di norme che modificano le precedenti prima ancora che queste siano recepite e assimilate dagli uffici finanziari e dai contribuenti o addirittura prima ancora della scadenza del termine entro il quale la norma modificata avrebbe dovuto applicarsi; nell'uso dell'abrogazione innominata; nella mancanza di coordinamento e, talora, nella contraddittorietà dei provvedimenti emanati per regolare la stessa materia"[10].

L'ambito normativo viene ulteriormente appesantito dalla legittimità che la Corte riserva al legislatore nell'utilizzo di tributi straordinari[11]. In questo caso, le decisioni della Corte che hanno favorito spesso questi interventi, non hanno migliorato il contesto normativo, ma anzi lo hanno reso più incerto.

Come riportato in un articolo, la situazione tributaria, dagli anni ottanta fino ai primi anni novanta, vedeva il Governo abusare di decreti-legge e modificare "le regole del gioco con l'acquiescenza parlamentare"[12]. Non a caso la produzione legislativa in materia tributaria viene definita la "più disorganica, alluvionale, convulsa e stratificata"[13].

---

[9] Pedone A., *Evasori e tartassati: i nodi della politica tributaria italiana,* Bologna, 1979, pag.102

[10] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 34. L'affermazione dell'Autore sono da ricondursi ad uno studio di:

Berliri A., *Ancora sulle cause della mancanza di certezza nel diritto tributario,* in *Giurisprudenza delle imposte*, 1984, pag. 417-432

Sempre in questo senso: Uckmar V., L'icertezza del diritto tributario. *La certezza del diritto: un valore da ritrovare: Firenze, 2-3 ottobre 1992*, Firenze, 1992, pag. 49-50

[11] Si veda il caso dell'imposta straordinaria sui depositi bancari in Corte Costituzionale sentenza n. 143 del 1995 e l'imposta straordinaria sugli immobili in Corte Costituzionale sentenza n. 21 1996.

[12] Cellentani E., & Maino G., *Statuto del contribuente e retroattività tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2007, pag. 500

[13] Serges G., *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica (brevi riflessioni a margine del recente "Statuto dei diritti del contribuente")*, Milano, 2000, pag. 264

Con queste premesse è comprensibile che si sentisse sempre di più il bisogno di aumentare le tutele per il contribuente. C'era la necessità che i diritti di quest'ultimo venissero salvaguardati, per poter dare forza alla sua posizione rispetto a quella dell'Amministrazione Finanziaria, ed evitare che, per proteggere il già menzionato interesse fiscale, venissero meno le garanzie concessegli[14].

4.2 La nascita dello Statuto

I primi segnali a livello normativo, in cui si recepisce la necessità di collaborazione nel rapporto tra amministrazione e cittadino, sono ricondotti dalla dottrina alla legge n. 241 del 1990 con la quale vengono istituiti obblighi e diritti in questo senso[15]. Un primo progetto di Carta dei diritti del contribuente in Italia si ha nel 1990 per opera dell'On. le Rino Formica. Il progetto non riuscì a raggiungere mai un disegno di legge, ma divenne un punto di partenza per le successive formulazioni[16].

Nella tredicesima legislatura (1996-2001) si tornò a parlare di tutela del contribuente e dell'esigenza di realizzare una "Carta dei diritti del contribuente", per le ragioni viste in precedenza.

Il 18 settembre 1996 il prof. Vincenzo Visco, all'epoca Ministro delle finanze, propose il disegno di Legge n. 1286 intitolato "Disposizioni in materia di Statuto dei Diritti dei Contribuenti". La discussione, iniziata nel 1996, durò fino al 1999 e trovò diversi ostacoli nel suo cammino. Gli studiosi riconoscono due avversità che lo Statuto dovette superare. Prima fra tutti la resistenza da parte dell'amministrazione, la quale temeva l'introduzione dell'interpello e, per fermarlo, fece leva sull'impossibilità di mezzi economici per applicare tale progetto, arrivando ad affermare la necessità di assumere settecento dipendenti[17]. Un'altra minaccia arrivava da chi propose di approvare tale progetto con una veste di legge costituzionale. Una simile ipotesi avrebbe richiesto una

---

[14] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 40

[15] Cellentani E., & Maino G., *Statuto del contribuente e retroattività tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2007, pag. 501. Gli autori si riferiscono a provvedimenti quali ad esempio: l'obbligo di motivare i provvedimenti, la conclusione del procedimento entro termini prefissati per l'amministrazione e il riconoscimento di diritti d'accesso agli atti e quello di partecipazione al procedimento per il cittadino.

[16] Ibidem, pag. 501

[17] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 47

discussione ancora più lunga e con il rischio, sempre maggiore, che lo Statuto non avrebbe mai visto la luce[18].

C'è stato anche chi ha individuato, già nella formulazione del titolo, un primo segno di debolezza di questa legge. Si è scelto la dicitura "Disposizioni in materia di" invece di usare la terminologia più diretta quale "Statuto dei diritti del contribuente". Tale scelta rivelerebbe una "incompiutezza dell'intervento legislativo"[19].

Incorporando diverse iniziative parlamentari successive, nel 2000 si giunse alla formazione dello Statuto come lo conosciamo oggi.

Superando le diverse complicazioni, con la legge 27 luglio 2000, n. 212 nasce lo Statuto dei diritti del contribuente con il quale si codifica anche nel nostro Paese, per la prima volta, i principi generali dell'ordinamento tributario[20]. Lo Statuto, composto da ventuno articoli, entra in vigore dal 1 agosto 2000, imponendo l'adeguamento entro un anno per le province autonome ed entro sei mesi per gli enti locali.

La premessa fin qui svolta ha voluto ricostruite il contesto storico da cui prese vita lo Statuto, per capire l'importanza che possiede per la materia tributaria ed il ruolo che in questa svolge.

La funzione di questa legge si può riassumere con le parole della già citata relazione della Camera dei deputati nella quale si legge che lo Statuto "è volto, quindi, nelle sue prime norme, a garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente, e perciò idonea ad agevolare, nella interpretazione, sia il contribuente sia l'amministrazione finanziaria (anch'essa ha ripetutamente e giustamente documentato difficoltà nell'intendere e nel gestire un ordinamento torrentizio) e a diminuire gli alibi del primo nel tentare e realizzare comportamenti evasivi" [21].

Sempre sull'argomento si è espressa la dottrina affermando che "lo Statuto non è stato scritto contro qualcuno o per qualcuno ma è stato pensato avendo riguardo ai

---

[18] Marongiu G., *Statuto del contribuente: primo consuntivo ad un anno dall'entrata in vigore*, in *Corriere Tributario*, 2001, pag. 2069

[19] Serges G., *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica (brevi riflessioni a margine del recente "Statuto dei diritti del contribuente")*, Milano, 2000, pag. 264

[20] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2005, pag. 1011

[21] Camera dei Deputati, relazione della IV Commissione permanente presentata il 20 settembre 1999 presentata dall'on. Prof. Marongiu, pag. 7.

nuovi contenuti che, oggi, devono avere sia l'attività legislativa che quella amministrativa e così è stato inteso e vissuto dalla dottrina e dalla giurisprudenza"[22].

Si deve tener presente, inoltre, che questo tipo tutela del contribuente, attraverso una sorta di "Carta dei diritti del contribuente", non è nuova ad altre realtà europee. In Francia è stata adottata nel 1975, in Gran Bretagna nel 1988, mentre oltre i confini europei, in Australia nel 1982 ed in Canada nel 1985.

Ciò che distingue lo Statuto dei diritti del contribuente italiano, rispetto alle versioni europee, sta nel fatto che in quello nazionale viene disciplinato "anche il modo di legiferare in materia tributaria, costituendo il primo passo verso la codificazione fiscale"[23].

4.3 La posizione dello Statuto rispetto alle fonti normative

Si è già anticipato che lo Statuto dei diritti del contribuente non è stato introdotto con valenza costituzionale, ma ha visto la luce con la veste di legge ordinaria. In dottrina, si definiscono gli articoli dal primo al quarto dello Statuto come "metanorne", intendendo attribuire con questo termine il ruolo di "specifiche regole giuridiche destinate a guidare la produzione delle altre norme tributarie"[24].

Con queste premessa, si presenta l'art. 1 dello Statuto che, al primo comma, recita "Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 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".

Si è ritenuto che, con questo articolo, lo Statuto abbia avvicinato il diritto tributario con il diritto costituzionale[25]. Non mancano, però, le perplessità riferite alla portata di tale disposizione. Parte della dottrina ritiene che i principi sanciti dallo Statuto siano da considerarsi come parametri interpretativi, idonei a vincolare la produzione delle leggi ordinarie in futuro[26]. Gli autori, favorevoli a tale impostazione, ritengono che qualora ci si trovi davanti ad una situazione di incertezza interpretativa, questa debba essere risolta in conformità con quanto dispone lo Statuto, il quale, così facendo, svolge l'incarico di

---

[22] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 49

[23] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2005, pag. 1011

[24] Antonini L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, pag. 619

[25] Falcone G., *Statuto dei diritti del contribuente e Cassazione tributaria*, in *Il fisco*, 2003, pag. 2221

[26] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 134

parametro interpretativo[27]. In accordo con questa concezione si trova la posizione della dottrina, nel momento in cui si afferma che "la *ratio* del rapporto tra le disposizioni successivamente emanate e i principi determinati dalla legge deve essere, allora, non solo di non contraddizione, ma di identità o di somiglianza o di armonizzazione, in modo che la regola coordini il sistema, anche solo in funzione di parametro interpretativo" (Mastroiacovo, 2005, p. 135).

L'autrice ritene,ancora,che non sia correto cercare di attribuire allo Statuto una valenza superiore rispetto alla legge ordinaria. Questo perché non c'è nell'ordinamento italiano una fonte normativa intermedia tra quella costituzionale e quella primaria e, per questo, non è possibile conferire alla norma una valenza gerarchicamente superiore. Più corretto, secondo la prospettiva della studiosa, esaltarne la funzione in termini di "resistenza concettuale rispetto ad eventuali eccezioni"[28]. Quando lo Stauto afferma, con riferimento alle disposizioni dello stesso: "possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali", si sta facendo ricorso alla clausola della deroga. Attraverso quest'ultima, secondo l'autrice, si conferma la posizione dello Statuto come regola giuridica, in quanto la portata dei principi sanciti dalla norma non potranno essere intaccati dall'utilizzo di deroghe, anche se usate in maniera ripetuta. In altre parole, si ritiene che la clausola della deroga rafforzi il valore della disposizione dello Statuto, poiché, anche ricorrendo all'uso della deroga, il principio rimarrà valido per il futuro[29].

C'è anche chi ha ritenuto che le "metanorme" dello Statuto svolgano la stessa funzione delle preleggi del codice civile, tuttavia riferite all'ambito tributario[30]. In altri termini, se ne riconosce la funzione di "indirizzo e vincolo" per il legislatore[31].

Un'altra parte della dottrina ha osservato che le norme che vincolano la produzione, sancite nello Statuto, hanno lo stesso rango delle norme di produzione. Viene meno la distinzinzione, tipica del nostro ordinamento, in cui si richiedeva che le disposizioni che dispongono sulla produzione fossero di rango superiore rispetto a quelle che devono

---

[27] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria,* Milano, 2005, pag. 118

[28] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 136

[29] Ibidem, pag. 138

[30] Natoli L. F., & Serranò M. V., *Lo Statuto dei diritti del contribuente a dieci anni dalla sua approvazione: un bilancio positivo*, in *Bollettino tributario*, 2010, pag. 741

[31] Murciano L., *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, pag. 948

sottostare a tali regole[32]. Tale tradizione permette di vincolare l'attività del legislatore solamente con norme costituzionali, poiché non si consente l'imposizione di limiti da norme dello stesso rango[33]. Di conseguenza, si ritiene che lo Statuto non possa vincolare l'attività di normazione del legislatore futuro, dal momento che non si ammette la possibilità di limitare il potere legislativo da parte di una legge primaria[34].

La portata delle disposizioni dello Statuto è stata esaminata anche dalla giurisrudenza di cassazione. La Corte di Cassazione ha affermato: "L'incidenza dei quattro enunciati normativi contenuti nel primo comma dell'art. 1 della legge n. 212 del 2000 complessivamente considerati[35], sull'efficacia delle disposizioni statutarie dal punto di vista del sistema costituzionale delle fonti (vale a dire, ad esempio, sul piano della loro forza attiva e passiva, ovvero della loro attitudine ad essere qualificate quali possibili parametri, integrativi delle norme costituzionali attuate, nel giudizio di costituzionalità delle leggi) delicato e complesso problema, questo" (…) "è certo, però, che alle specifiche clausole rafforzative di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come principi generali dell'ordinamento tributario deve essere attribuito un preciso valore normativo"[36]. La Corte di Cassazione, nella stessa sentenza individua nelle disposizioni dello Statuto quattro funzioni così esplicitate "in primo luogo, quello di principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento particolare tributario" (…) "in secondo luogo, quello di principi fondamentali della legislazione tributaria, tesi a vincolare in vario modo l'attività del futuro legislatore tributario, statale e regionale, sia nella scelta della fonte di produzione e del relativo oggetto sia nella tecnica di redazione delle leggi; in terzo luogo, quello di principi fondamentali della materia tributaria" (…) "ed infine, quello di norme fondamentali di grande riforma economico sociale".

Si continua affermando che lo Statuto ha "la funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto" (…) "in altri termini, il dubbio

---

[32] Antonini L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, pag. 619

[33] Falcone G., *Statuto dei diritti del contribuente e Cassazione tributaria*, in *Il fisco*, 2003, pag. 2221

[34] Murciano L., *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, pag. 930

[35] Nella sentenza si specificano i quattro principi: "e cioè: autoqualificazione delle disposizioni dello Statuto come attuative delle norme costituzionali richiamate e come principi generali dell'ordinamento tributario; divieto di deroga o modifica delle disposizioni stesse in modo tacito, ovvero mediante leggi speciali".

[36] Corte di Cassazione, sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576

interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212 del 2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari"[37].

Si aggiunge, in un'altra sentenza, che "Questa prescrizione non è diretta soltanto al futuro legislatore tributario, ma si riflette come criterio interpretativo sull'esercizio della stessa attività applicativa dell'interprete, che è chiamato ad applicare quei principi anche con riferimento a leggi tributarie che non siano state oggetto di correzione, vale dire virtualmente tutte le altre norme dell'ordinamento tributario"[38].

A parere di chi si è soffermato ad analizzare le parole della Corte, si è riscontrata una certa affinità tra la posizione della giurisprudenza e la visione prospettata dalla dottrina in precedenza. Secondo l'impostazione della Cassazione, in accordo con una parte della dottrina, i principi sanciti dallo Statuto servono ad orientare la produzione normativa, non solo primaria, ma anche costituzionale del diritto tributario[39]. Si deve anche tener presente che, in qualche caso, il Supremo Collegio non ha esaltato particolarmente la valenza dello Statuto. Con riferimento ad una recente sentenza[40], si è affermato che "la Cassazione ha folgorato lo Statuto, lo ha ridimensionato, riducendo in cenere ogni sua aspettativa di risalita nella scala gerarchica delle fonti"[41].

4.3.1 Lo Statuto nella disciplina regionale

Un altro aspetto da prendere in esame considera la posizione dello Statuto nell'ottica dei tributi locali. L'art. 1, al terzo comma, sancisce 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 dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge".

Parte della dottrina e giurisprudenza si trovano in accordo nel ritenere applicabili, anche nell'ambito del diritto tributario regionale, i principi sanciti dallo Statuto.

---

[37] Corte di Cassazione, sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576

[38] Corte di Cassazione, sez. trib., 14 aprile 2004 n. 7080

[39] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 56

[40] Corte di Cassazione, 31 gennaio 2011 , n. 2221

[41] Beghin M., *L'interpretazione adeguatrice rinasce dalle ceneri dello Statuto del contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2011, pag. 941

L'autore, favorevole a tale impostazione, ha richiamato l'art. 117 Cost. nella parte in cui afferma che "Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potesta' legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato". Considerando, infatti, che tra le materie di legislazione concorrente c'è anche quella riguardante il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario[42], si fa rientrare nella locuzione "principi fondamentali anche quelli sanciti dallo Statuto dei diritti dei contribuenti[43].

La Cassazione, come si è visto, tra le varie funzioni che attribuisce allo Statuto ne presenta una rifirebile alla questione. Per la Corte il significato delle disposizioni è "in secondo luogo, quello di principi fondamentali della legislazione tributaria, tesi a vincolare in vario modo l'attività del futuro legislatore tributario, statale e regionale, sia nella scelta della fonte di produzione e del relativo oggetto sia nella tecnica di redazione delle leggi"[44]. La giurisprudenza della Cassazione giunge alla stessa conclusione della dottrina senza invocare l'art. 117 della Costituzione. Riassumendo il concetto presentato sia da una parte della dottrina che dalla giurisprudenza, si può affermare che i principi sanciti dallo Statuto debbano essere rispettati anche dal legislatore regionale con le conseguenze e gli obblighi che ne derivino.

Di diverso avviso chi ritiene che le disposizioni dello Statuto siano derogabili dalla legge regionale, senza che questo provochi l'inosservanza dell'art. 117 Cost. visto in precedenza. L'analisi si riferisce specificatamente al rapporto tra l'art. 3 dello Statuto, che sancisce l'irretroattività della norma tributaria, e la legge regionale. Secondo chi sostiene tale pensiero, le regioni possono emanare leggi retroattive, ma queste saranno oggetto di un sindacato di legittimità costituzionale, come nel caso del legislatore

[42] Art. 117 Cost.: Sono materie di legislazione concorrente quelle relative a: rapporti internazionali e con l'Unione europea delle Regioni; commercio con l'estero; tutela e sicurezza del lavoro; istruzione, salva l'autonomia delle istituzioni scolastiche e con esclusione della istruzione e della formazione professionale; professioni; ricerca scientifica e tecnologica e sostegno all'innovazione per i settori produttivi; tutela della salute; alimentazione; ordinamento sportivo; protezione civile; governo del territorio; porti e aeroporti civili; grandi reti di trasporto e di navigazione; ordinamento della comunicazione; produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia; previdenza complementare e integrativa; coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali; casse di risparmio, casse rurali, aziende di credito a carattere regionale; enti di credito fondiario e agrario a carattere regionale. Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei princìpi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato

[43] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 58

[44] Corte di Cassazione, sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576

nazionale. Alla base di tale affermazione si trova una diversa interpretazione del principio sancito all'art. 3 dello Statuto. Nello specifico, è considerato come principio generale del diritto tributario e non come principio di coordinamento. Si osserva che se il principio di irretroattività venisse interpretato come principio di coordinamento, tra il sistema tributario e la finanza, allora sarebbe idoneo a limitare il potere normativo delle regioni. D'altro lato, però, una simile ipotesi minerebbe l'autonomia legislativa regionale e non si ritiene corretto, secondo la stessa autrice, vincolare il legislatore regionale ad un principio che, a livello nazionale, si ha la possibilità di non ottemperare, derogandolo[45].

4.4 L'art. 3 dello Statuto: le diverse posizioni della dottrina

Oltre alle considerazioni generali svolte fino a questo momento, si entrerà ora più nello specifico, analizzando le disposizioni all'interno dello Statuto. Tra i temi che si affrontano nei diversi articoli della legge n. 212 del 2000, di maggiore interesse per lo studio in esame è quello riferito all'irretroattività della norma tributaria. Per quanto riguarda la materia penale è la Costituzione ad occuparsi di sancire l'irretroattività all'art 25[46]. Non si generano dubbi di nessun tipo riguardo l'efficacia di una simile disposizione. In materia tributaria, al contrario, il principio è stato oggetto di diversi dibattiti. Lo Statuto ha cercato di mettere chiarezza sull'argomento e all'art. 3 dispone: "Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2[47], le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono".

In dottrina si è osservato che, facendo approvare lo Statuto con valenza di una legge ordinaria, il principio di irretroattività non possiede la stessa forza di cui è fornito in ambito penale. In quest'ultimo caso, infatti, è un principio costituzionalmente riconosciuto nell'art. 25. Si generano dei dubbi sull'effettiva portata di un principio approvato

---

[45] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 124 - 127

[46] Art. 25 Cost. "*Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge . Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso. Nessuno può essere sottoposto a misure di sicurezza se non nei casi previsti dalla legge*".

[47] Art. 1 comma 2 recita "*L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica*". Su questo punto si approfondirà in seguito.

con legge ordinaria, dal momento che si consente al legislatore di derogarlo[48]. Diversamente, si sarebbe preferito che si utilizzasse una legge di rango superiore per sancire principi così rilevanti[49].

Analizzando l'art. 3 dello Statuto, si è evidenziato che tale disposizione non prevede un divieto assoluto della retroattività, dando così la possibilità al legislatore, fornendo una giustificazione, di utilizzare lo strumento della deroga[50]. Si osserva, in aggiunta, che una situazione di emergenza, che richiede un aumento delle entrate nelle casse dello Stato, potrebbe essere considerata come una valida giustificazione per derogare tale principio, trasformandolo in una finzione lontana dalla realtà effettiva[51]. A confermare tale visione, la dottrina ha riportato dei casi concreti in cui si denota l'uso, da parte del legislatore, di norme con efficacia retroattiva in ambito tributaria con una frequenza abbastanza alta. Ad esempio, nel 2012, sono state introdotte sei misure fiscali con efficacia retroattiva. Gli interventi che si presenteranno a seguire sono stati introdotti ad anno già iniziato con efficacia a partire dall'inizio dello stesso[52]. Ci sono state le agevolazioni con franchigia, con la quale è stata introdotta una franchigia di 250 euro per la maggior parte degli oneri deducibili indicati dall'articolo 10, e per le detrazione elencate dall'articolo 15 del Tuir. Ancora, c'è stato l'inserimento di un tetto massimo per le detrazioni, con il quale viene introdotto un limite di tremila euro massimo di spesa complessiva relativo alle detrazioni per gli oneri previsti dall'articolo 15 del Tuir, escluse alcune spese come quelle sanitarie. È stato stabilito, già per il 2012, un aumento dell'imposta dovuta sulle riserve matematiche dei rami vita delle assicurazioni dall'attuale 0,35 per cento allo 0,5 per cento. I redditi agrari vengono rivalutati e, sempre a partire dal 2012, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, i redditi dominicali ed agrari sono rivalutati del 15 per cento. Viene soppresso dal 2012 il regime agevolato, che permetteva alle società agricole di optare per la tassazione in base alla rendita catastale, evitando la più costosa tassazione Ires. Si consideri, inoltre, che l'opzione

---

[48] Dorigo S., *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario,* 6*,* 2003, pag. 606

[49] Natoli L. F., & Serranò M. V., *Lo Statuto dei diritti del contribuente a dieci anni dalla sua approvazione: un bilancio positivo*, in *Bollettino tributario*, 2010, pag. 741.

[50] De Mita E., *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra la valorizzazione che ne fa la Cassazione e le violazioni del Parlamento*, in *Bollettino tributario*, 2008, pag. 1642

[51] Dorigo S., *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario,* 6*,* 2003, pag. 607

[52] La dottrina non è totalmente concorde nel ritenere questo genere di retroattività contraria alle disposizioni dello Statuto. Sulla questione attorno al termine retroattività si veda: cap. II, pag. 17

era concessa almeno per tre anni. Viene abrogata la clausola di salvaguardia per le indennità di fine rapporto (Tfr), alle quali si applicavano le aliquote e gli scaglioni di reddito vigenti al 31 dicembre 2006, se più favorevoli. L'efficacia della modifica è considerata retroattiva poiché l'abolizione opera sui Tfr già maturati[53].

La dottrina riconosce l'esistenza di una situazione critica ed afferma: "abbiamo questa strana situazione: la Cassazione valorizza i principi dello Statuto, mentre il Parlamento, che pure aveva voluto questa legge, (…) si muove nella logica della prassi tradizionale, fondata sulle proroghe dei termini e sulle alterazioni delle leggi tributarie per scopi di gettito, allargando la portata di quelle che producono entrate a favore del fisco e restringendo quelle che prevedono facilitazioni a favore del contribuente"[54].

C'è anche chi ha osservato che nell'art. 3 dello Statuto si parla di effetto retroattivo senza, però, indicare cosa si intenda con questa affermazione. Sul concetto di retroattività, si è visto, ci sono diverse interpretazioni e l'adesione ad una tesi rispetto ad un'altra aumenta o diminuisce la portata dell'art. 3[55]. Le violazioni dello Statuto, riportate in precedenza, potrebbero essere considerate interventi legittimi poiché non rientranti nel concetto di retroattività scelto.

Sulla portata della legge n. 212 del 2000, si pone la critica secondo cui lo Statuto viene definito come un "topolino", per enfatizzare l'inoffensività dello strumento contro "il gap culturale dell'ordinamento tributario"[56]. Cercando di riassumere il pensiero dell'autore, l'idea di partenza consiste nella convinzione che, nell'ordinamento tributario italiano, sia presente un condizionamento culturale derivante dalle teorie statualiste della scuola tedesca; il retaggio intellettuale ha avuto delle conseguenze sui metodi di produzione normativa, ed ha portato fisco e contribuente in una situazione di rivalità[57]. Lo Statuto rappresentava un'opportunità per superare definitivamente questa cultura, ma la scelta della forma di legge ordinaria non ha permesso di assolvere a questo compito, rendendolo, per appunto, un "topolino" rispetto al risultato potenziale al quale si poteva

---

[53] I sei casi sono stati presentati da: Deotto D. & Bellinazzo M., *La retroattività vince ancora*, in *il sole 24 ore soluzione 24 fisco*, 2012. Nell'articolo, inoltre, si mettono in evidenza gli introiti a favore delle casse dello Stato che queste manovre hanno portato.

[54] De Mita E., *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra la valorizzazione che ne fa la Cassazione e le violazioni del Parlamento*, in *Bollettino tributario*, 2008, pag. 1642

[55] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 140

[56] Antonini L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, pag. 620

[57] Ibidem, pag. 638

giungere con una discussione così lunga e importante sul tema[58]. Un'altra critica, che viene mossa dall'autore, si riferisce alla scelta della forma legislativa dello Statuto. Lo studioso compara la situazione tributaria con quella penale e fa notare che in risposta ad un fatto contingente, seppur grave, come Tangentopoli si scelse di modificare la Costituzione e di creare l'articolo "più lungo e dettagliato dell'intera Costituzione"[59], mentre per arginare un problema radicato, come si presenta quello tributario, si scelse l'introduzione di una legge ordinaria[60].

Lo Statuto non è stato oggetto solo di critiche, ma c'è anche chi ha apprezzato il *modus operandi* del legislatore, osservando che, nel caso in cui si fosse deciso di approvare lo Statuto con valenza costituzionale, l'autore delle leggi in futuro "si sarebbe trovato stretto in una insopportabile camicia di Nesso"[61]. Si sostiene che, grazie a questa scelta, il legislatore può emanare leggi retroattive, ma solo se possiedano una giustificazione idonea in conformità ai criteri di ragionevolezza, e non contrastino con altri principi costituzionalmente tutelati[62]. Sempre contro l'adozione dello Statuto nella forma Costituzionale, si fa notare che un Paese che necessita di approvare costituzionalmente tutti i principi sanciti dallo Statuto (come buona fede, accollo, compensazione) perderebbe credibilità giuridica e affidabilità davanti all'Europa[63].

L'art. 3 viene anche definito come "rafforzativo degli ordinari canoni ermeneutici sulla successione delle norme nel tempo, sotto il profilo della ragionevolezza sia delle scelte legislative che della legittimità delle opzioni interpretative" (Mastroiacovo, 2005, p. 142). In questa visione, l'urgenza di aumentare il gettito non è idonea a porsi come causa giustificatrice per l'introduzione di una legge retroattiva e si sostiene, infatti, che "se bastasse l'esigenza di cassa la retroattività della norma tributaria cesserebbe dall'essere eccezionale e giustificata da obiettive, specifiche esigenze, come deve essere, ma diverrebbe il tratto normale di qualsiasi norma fiscale, perché come è evidente, applicare una disciplina nuova, più pesante, restrittiva e punitiva (non solo per il futuro

---

[58] Antonini L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, pag. 639

[59] Ibidem pag. 621. Si sta parlando in questo caso dell'Art. 111 Cost. L'autore usa la metafora di un Tir che viene incanalato in un vicolo per descrivere l'imponenza di questo articolo.

[60] Ibidem, pag. 622.

[61] Marongiu G., *Retroattività e affidamento nell'applicazione della legge tributaria*, in *Corriere Tributario*, 2004, pag. 2294

[62] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 84

[63] Marongiu G., *Statuto del contribuente: primo consuntivo ad un anno dall'entrata in vigore*, in *Corriere Tributario*, 2001, pag. 2069

ma) anche per il passato, o per un periodo di imposta non ancora chiuso, significa ovviamente, incrementare il gettito" (Marongiu, 2010, p. 98). A supporto di tale visione si pone la Corte di Cassazione, la quale conferma che i principi sanciti dallo Statuto vanno inquadrati "nella enunciazione di cui all'art. 1, della medesima legge 212-2000, secondo il quale le disposizioni dello Statuto costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, tendenti ad attuare gli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione". "(…) Si tratta, cioè, di un principio che deve aiutare l'interprete a ricavare dalle norme il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali citati"[64]. La posizione della dottrina in esame trova le proprie radici anche nella giurisprudenza costituzionale. La Corte, anche se non ha fatto specificatamente riferimento all'art. 3 dello Statuto, si è espressa sulla possibilità del legislatore di emanare norme retroattive ed ha affermato che "secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, il divieto di retroattività della legge - pur costituendo fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell'ordinamento, cui il legislatore deve in linea di principio attenersi - non è stato elevato a dignità costituzionale, salva la previsione dell'art. 25 Cost. relativo alla sola materia penale. Il legislatore ordinario, nel rispetto di tale limite, può dunque emanare norme retroattive, purché trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti, così da non incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti"[65].

Un'altra prospettiva sull'argomento colloca il principio di irretroattività, sancito dallo Statuto, tra le norme costituzionali e quelle ordinarie. Di conseguenza, l'art. 3 dello Statuto diventa parametro per giudicare la costituzionalità o meno della legge ordinaria[66].

La questione è stata analizzata anche da un punto di vista differente. Il ragionamento, in questo caso, parte dall'art. 1 dello Statuto nel quale si afferma che le disposizioni costituiscono l'attuazione di principi sanciti dalla Costituzione. Pertanto, il principio disposto all'art. 3 dello Statuto è anch'esso attuazione di una regola costituzionale. La conclusione a cui si perviene è quella secondo cui l'indagine di legittimità del principio

[64] Corte di Cassazione, sez. trib., 30 marzo 2001, n. 4760

[65] Corte Costituzionale, 13 ottobre 2000, n. 419

[66] Glendi C., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2000, pag. 2416. L'autore parla di "supernorma dichiaramente espressiva di principi generali in materia tributaria".

di irretroattività non dovrebbe focalizzarsi tanto sull'effettiva valenza dell'art. 3 dello Statuto, ma dovrebbe individuare quali sono le regole costituzionale che questo concretizza[67]. La questione si sposta dall'analisi della portata dello Statuto, alla ricerca degli articoli della Costituzione che facciano da fondamento al principio di irretroattività. Si ritorna, così, a parlare di capacità contributiva e della sua funzione. Secondo una simile ipotesi, per essere coerenti con la *ratio* dello Statuto, l'irretroattività tributaria dovrebbe essere dedotta in base agli articoli 23 e 53 della Costituzione, ma si riconosce, allo stesso tempo, che risulta difficile compiere questa operazione[68].

Infine, c'è stato chi ha sperato che con l'introduzione dello Statuto si sarebbe recepita la proposta di Vanoni, formulata ancora nel periodo della Costituente. Vanoni, nel "Rapporto della Commissione economica", sottolinea il vantaggio che deriva dall'istituzione di "leggi fondamentali finanziarie soggette per la loro approvazione e per la loro modificazione a particolari garanzie costituzionali". Il beneficio che ne deriva è di "snellire la costituzione, limitandone l'ambito ai principi essenziali: e di soddisfare alla esigenza della certezza e della permanenza delle norme fondamentali, finanziarie"[69]. L'autore di questa soluzione ritiene che lo Statuto avrebbe dovuto utilizzare la forma descritta da Vanoni per essere realmente efficace[70]. In altre parole, la proposta prevede che la Costituzione rimandi chiaramente ad una legge generale fondamentale, approvata con una maggioranza qualificata. Per riuscire a derogare una siffatta legge, definita "rinforzata", sarebbe necessaria una maggioranza in Parlamento superiore rispetto ad una legge ordinaria ma allo stesso tempo, per modificarla, non servirebbe attivare l'iter di revisione costituzionale. Secondo la dottrina in accordo con questa impostazione si eviterebbe l'eccessiva rigidità della forma costituzionale e si contrasterebbe l'abuso di deroghe contingenti[71].

---

[67] Dorigo S., *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario,* 6*,* 2003, pag. 610

[68] Murciano L., *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, pag. 941

[69] Ministero per la Costituente, Rapporto della Commissione economica, V, Finanza, I, 8-9

[70] Antonini L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, pag. 623

[71] Ibidem, pag. 624.

4.5 L'irretroattività tributaria nello Statuto e la posizione della giurisprudenza

Resta ora da analizzare come si pone la giurisprudenza rispetto all'art. 3 dello Statuto. Sono già state citate in precedenza alcune sentenze in attinenza con il pensiero della dottrina ora, invece, si cercherà di fornire una panoramica della situazione.

In primo luogo, si riporta la posizione della Corte di Cassazione, la quale definisce l'art. 3 dello Statuto "quale principio informatore dell'ordinamento tributario, da valere in ogni caso quale principio di interpretazione delle sue disposizioni anche pregresse"[72]. Ancora, in un'altra sentenza, si legge che "in tema di efficacia nel tempo delle norme tributarie, in base alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3 (cosiddetto Statuto del contribuente), il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi, stabilito dall'art. 11 disp. gen., va esclusa l'applicazione retroattiva delle medesime salvo che questa sia espressamente prevista"[73]. Chi si è soffermato ad analizzare il pensiero della Cassazione ha ritenuto che questo si muove nella stessa direzione della dottrina vista in precedenza, secondo cui lo Statuto sia idoneo ad indirizzare la condotta del legislatore, ma comunque escludendone la portata costituzionale[74]. C'è chi ha fatto notare che, in alcune occasioni, la Suprema Corte sia arrivata ad individuare l'art. 3 dello Statuto come norma interposta, la quale può essere utilizzata come criterio per un sindacato di costituzionalità delle leggi[75]. A base di questo pensiero si pone la, già citata, sentenza n. 7080 del 14 aprile 2004 in cui si dichiara: "Ogni qual volta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività ed una che l'escluda, l'interprete dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione come conforme a criteri generali introdotto con lo statuto del contribuente, e attraverso di esso ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo statuto"[76].

La Corte ha aggiunto che "il c.d. statuto del contribuente è uno strumento di garanzia del contribuente e, quindi, mentre serve ad arginare il potere dell'erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta, non può ostacolare l'approvazione di

---

[72] Corte di Cassazione civile sez. trib. 29 Aprile 2009, n. 10028

[73] Corte di Cassazione civile sez. trib. 9 Dicembre 2009, n. 25722

[74] Dorigo S., *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario,* 6, 2003, pag. 608

[75] Marongiu G., *Retroattività e affidamento nell'applicazione della legge tributaria*, in *Corriere Tributario*, 2004, pag. 2299-2295

[76] Corte di Cassazione civile sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080

disposizioni che siano a favore del contribuente, che si risolvono eventualmente in una ulteriore autolimitazione del potere legislativo (una sorta di autotutela legislativa)"[77]. Secondo questa impostazione, la tutela sancita dall'art. 3 vale solo nel caso di retroattività sfavorevole al contribuente, mentre nel caso di interventi favorevoli il principio viene meno. Si tenga presente inoltre che le norme favorevoli al contribuente con effetto retroattivo sono molto rare[78]. Parte della dottrina ritiene, al contrario, che anche le norme retroattive favorevoli possano essere oggetto di un sindacato di costituzionalità, dal momento che la disposizione dello Statuto non specifica niente al riguardo. Secondo tale visione, per distinguere una norma favorevole rispetto ad una sfavorevole si deve procedere ad un'analisi degli effetti in concreto, non è possibile esaminare la questione in astratto. Ad esempio, una disciplina potrebbe avere degli effetti positivi rispetto ad alcune persone mentre negativi dal punto di vista di altri[79]. Infine, sul tema, c'è spazio anche per una critica verso quella dottrina che considera automaticamente legittima la retroattività favorevole. L'incoerenza che si vuole mostrare risiede nel modo di applicare il principio di irretroattività. Da una parte si vuole fondare tale principio nei concetti di certezza del diritto e sicurezza giuridica, ma dall'altro si legittima in maniera sistematica la retroattività favorevole[80].

Passando ora alla posizione della Corte Costituzionale, si legge in una ordinanza 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; che pertanto i parametri evocati non risultano idonei a fondare il giudizio di legittimità costituzionale"[81]. Ancora, in una sentenza si legge che: "non esiste un principio di irretroattività della legge tributaria fondato sull'evocato parametro, né hanno rango costituzionale – neppure come norme interposte – le previsioni della legge n. 212 del 2000 (ordinanze n. 41 del 2008, n. 180 del 2007 e n. 428 del 2006)"[82]. La dottrina ha osservato come la posizione del Giudice delle leggi non considera le disposizioni dello Statuto come norme interposte e, a differenza della giurisprudenza della Cassazione,

[77] Corte di Cassazione civile sez. trib., 21 aprile 2001, n. 5931
[78] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 92
[79] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 111-113
[80] Ibidem, pag. 114
[81] Corte Costituzionale, ordinanza n. 216 del 6 luglio 2004
[82] Corte Costituzionale, sentenza n. 58 del 27 febbraio 2009

esclude che l'art. 3 possa essere utilizzato come strumento in grado di guidare l'operato del legislatore, esaltandone solamente la funzione in ambito interpretativo[83].

Riassumendo le considerazioni svolte fino a questo momento, la posizione della giurisprudenza della cassazione differisce in parte da quella costituzionale. La prima cerca di affidare allo Statuto un ruolo vincolante per il legislatore, mentre la seconda si limita ad attribuirgli una funzione meramente interpretativa. Ad ogni modo, tutte e due prendono atto della valenza dello Statuto dei diritti del contribuente ma, proprio per le sue caratteristiche, riconoscono la possibilità da parte del legislatore di introdurre norme retroattive; opportunità che verrebbe a mancare se il principio di irretroattività, assieme alle altre "metanorme" dello Statuto, fosse stato approvato con efficacia costituzionale. Parte della dottrina ne critica il mancato riconoscimento nella Carta dei diritti e dei doveri, denunciando una carenza di tutela del principio in questione nella materia tributaria. Diversamente, altri autori ritengono necessario permettere al legislatore di introdurre norme con efficacia anche nel passato, alle condizioni viste in precedenza. Per questo motivo appoggiano la scelta del legislatore di introdurre lo Statuto con valenza di una legge ordinaria.

4.6 La tutela dell'affidamento del contribuente: i tributi periodici

Il principio di irretroattività, in materia tributaria, si può ritrovare implicitamente anche in altre disposizioni; una di queste è quella dei tributi periodici. L'art. 3 dello Statuto, a tal proposito, sancisce che: "relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono". La dottrina ha evidenziato l'importanza che tale norma ha avuto nel sistema tributario. In assenza della suddetta disposizione, per verificare la legittimità di un tributo con efficacia retroattiva sotto il profilo di attualità della capacità contributiva, della tutela dell'affidamento e della ragionevolezza, si doveva distinguere in primis i due casi tipici. Il primo in cui la legge abbia effetto su periodi d'imposta già conclusi, il secondo in cui si modificano le disposizioni ad anno in corso con efficacia agli inizi del medesimo. Si doveva anche riconoscere le diverse fasi temporali del tributo come, ad esempio, quando si palesa il presupposto, quando si adempie all'obbligazione ecc. L'effetto dell'introduzione della

[83] Dorigo S., *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario,* 6, 2003, pag. 608

norma ha fatto si che "i singoli atti restano regolati dalla disciplina vigente all'inizio del periodo d'imposta"[84]. La dottrina ha approvato l'introduzione della disposizione, riconoscendo l'importanza di tutelare allo stesso modo sia la situazione in cui il legislatore modifichi la disciplina con effetto anche per l'anno concluso, sia il caso in cui il mutamento avvenga ad anno in corso[85]. Entrambe sono da considerarsi "rivalutazione di un fatto passato ad opera di una legge successiva"[86].

La *ratio* della norma viene ricondotta, in dottrina, ai più generali concetti di certezza del diritto e di tutela dell'affidamento. L'obbligo per i tributi periodici, previsto dall'art. 3, permette al contribuente di prendere le proprie decisioni in base alla disciplina vigente in quel momento, con la sicurezza che questa non cambierà in corso d'opera. Si afferma, in altre parole, l'importanza della stabilità giuridica per permettere al contribuente di prendere delle decisioni vantaggiose[87]. La dottrina ha interpretato in questo senso le parole della Corte Costituzionale quando afferma che nella "tassazione di specifici atti od operazioni o transazioni economiche e commerciali (…) si potrebbero delineare, sotto il profilo della non ragionevolezza, problemi di affidamento e di retroattività, quando la tassazione incida sul passato, con aggravio impositivo rispetto a specifici rapporti ormai definiti ed esauriti, tra le parti, anche dal punto di vista economico"[88]. Secondo la dottrina, tale dichiarazione equivale ad affermare che se il legislatore peggiora la disciplina di un tributo, con effetto nel passato, si possono riscontrare dei problemi di incostituzionalità sotto il profilo della violazione del principio dell'affidamento[89]. Si osserva, poi, che la disposizione dell'art. 3, riferita ai tributi periodici, può essere superata solo in caso ci sia la presenza di una causa giustificatrice. Questa, però, non può consistere nella brevità della retroazione perché sia che sia lunga che breve c'è sempre bisogno di un giudizio sotto il profilo della ragionevolezza[90].

---

[84] Cellentani E., & Maino G., *Statuto del contribuente e retroattività tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2007, pag. 520-521

[85] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 95

[86] Ibidem, pag. 96

[87] Cellentani E., & Maino G., *Statuto del contribuente e retroattività tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2007, pag. 522

[88] Corte Costituzionale, sentenza n. 341 del 24 luglio 2000

[89] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 97

[90] Ibidem, pag. 98

4.7 Certezza del diritto e buona fede nello Statuto

Il principio di irretroattività, sancito dallo Statuto, è composto da diverse sfaccettature.

Si è visto dapprima la portata dell'art. 3 al primo comma, per poi proseguire al caso specifico dei tributi periodici. In questa occasione, si è affrontata la questione introducendo i concetti di certezza del diritto e tutela del legittimo affidamento. Sono questi ultimi ad essere oggetto di particolare interesse da parte della dottrina e della giurisprudenza. Si analizzerà il ruolo che questi principi ricoprono all'interno dello Statuto e come siano legati al concetto di irretroattività.

La disamina può iniziare dall'analisi dell'art. 10 dello Statuto, nel quale si dispone che i "rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede" e, ancora, che "Non sono irrogate sanzioni ne' richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa". Lo Statuto promuove un rapporto contribuente e fisco basato sulla collaborazione, cercando di tutelare l'affidamento che il primo pone verso l'amministrazione. Muovendo da queste considerazioni, si può riprendere la già citata sentenza della Cassazione secondo cui: "L'art. 3 dello statuto del contribuente sull'efficacia temporale, nel senso del divieto della retroattività, delle normative fiscali, si inquadra, del resto, all'interno di un principio più generale di correttezza e buona fede cui devono essere improntati i rapporti tra amministrazione e contribuente, e che trova espressione non solo nell'art. 10 che ha per oggetto la tutela dell'affidamento e della buona fede"[91]. La prima cosa su cui ci si deve soffermare è la conferma che l'art. 10 tratta di tutela dell'affidamento; il secondo punto, meritevole di attenzione, riguarda la posizione dell'art. 3 dello Statuto rispetto ai principi in esame. Dalla sentenza si deduce che l'irretroattività sancita all'art. 3 trova la propria giustificazione nel più generale principio di certezza del diritto. In aggiunta, una disposizione tributaria retroattiva si scontrerebbe con il rapporto di buona fede che lo Statuto stesso promuove. La dottrina, che ha condiviso tale osservazione, ha evidenziato come una norma, che abbia conse-

[91] Cassazione, sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080

guenze anche solo parziali su rapporti passati, contrasti inevitabilmente con la correttezza richiesta dallo Statuto[92].

L'art. 10 dello Statuto è stato oggetto di giudizi negativi poiché si è ritenuto svuotato del suo valore. Al primo comma, si è visto, prevede un rapporto basato sulla buona fede. Si osserva però che, successivamente, questa disposizione viene contraddetta dallo stesso Statuto nel momento in cui, al secondo comma, non menziona la possibilità per il contribuente di essere risarcito per il danno subito[93]. Secondo l'autore, dal secondo comma dell'art. 10 si possono avere due conseguenze vantaggiose per il contribuente: la mancata applicazione delle sanzioni e degli interessi moratori. La prima si poteva già ricavare dalle "norme sulla rilevanza delle obiettive condizioni di incertezza della normativa tributaria"[94] oppure, anche, osservando le norme in materia di sanzioni[95]. La critica della seconda situazione muove dall'idea che l'eventuale accertamento dovrebbe essere dichiarato nullo per violazione dell'affidamento del contribuente, ottenendo in questo modo un tutela "piena"[96]. La previsione dell'inapplicabilità degli interessi moratori confuta tale idea e permette all'amministrazione l'applicazione retroattiva sfavorevole al contribuente[97]. In altre parole, l'autore intende dire che gli interessi moratori non dovrebbero nemmeno essere presi in considerazione dallo Statuto, poiché l'atto impositivo dovrebbe essere annullato, così gli interessi non sorgerebbero nemmeno. Con la norma in esame, implicitamente, si è affermato che l'atto rimane valido, così come la pretesa tributaria, mentre gli interessi moratori sorti non vengono imputati. L'autore ritiene che si dovrebbe individuare una responsabilità dell'amministrazione, nel momento in cui induce in errore il contribuente. Questo, ad esempio, potrebbe prendere delle decisioni convinto di non dover pagare quel tributo oppure di poter usufruire di alcune esenzioni fiscali. Nel caso in cui l'amministrazione finanziaria, successivamente, rico-

---

[92] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 97

[93] Colli Vignarelli A., *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello statuto dei diritti del contribuente*, in *Rivista Diritto tributario*, 6, 2001, pag. 674

[94] Si fa riferimento all'art. 8 D.lgs n. 546/1992

[95] In questo caso l'autore si riferisce all'art. 5 D.lgs. n. 472/1997 e art. 42 c.p.

[96] Termine usato dall'autore

[97] Colli Vignarelli A., *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello statuto dei diritti del contribuente*, in *Rivista Diritto tributario*, 6, 2001, pag. 675 scrive l'autore:

"essa sarebbe riduttiva, anzi peggiorativa, rispetto alla tesi che ravvisa nella nullità dell'atto di accertamento, emesso in violazione dell'affidamento del contribuente, il meccanismo per una tutela piena di quest'ultimo. Prevedere espressamente la non debenza degli interessi significherebbe confermare legislativamente la non fondatezza della anzidetta tesi, legittimando l'amministrazione ad applicare retroattivamente il *revirement* interpretativo *in peius*"

nosca la fondatezza della pretesa tributaria, lo stesso si ritroverà a dover comunque pagare l'imposta senza, però, la sanzione e gli interessi moratori. Il danno sarà anche più grave nel momento in cui il contribuente ponga in essere degli atti non reversibili o sia passato troppo tempo da trovarsi, successivamente, in una situazione incompatibile rispetto all'orientamento dell'amministrazione[98]. La buona fede, prospettata dall'art. 10 al primo comma, viene meno a discapito del contribuente, poiché per l'amministrazione finanziaria non è previsto l'obbligo di risarcimento del danno. Tale comportamento risulta contraddittorio con lo stesso articolo dello Statuto e contrario all'affidamento del contribuente[99].

Considerato che la tutela dell'affidamento e la certezza del diritto sono principi riconosciuti sia nella giurisprudenza italiana che in quella europea[100], ed essendo requisiti di uno Stato di diritto, la dottrina ne ha riconosciuto il valore. Si è, infatti, sostenuto che tali principi non possono essere riferiti solo al caso dei tributi periodici, ma a tutti i rapporti in materia tributaria[101]. A prova di quanto affermato si richiama la giurisprudenza della Cassazione nel momento in cui dichiara: "Si può, pertanto, concludere, con specifico riferimento al principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica - quale elemento essenziale dello Stato di diritto (…) - che il principio stesso, mutuato da quelli civilistici della buona fede e dell'affidamento incolpevole nei rapporti fondati sulla autonomia privata, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico - e, quindi, anche in quelli tributari - e costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa, e tributaria in particolare; nonché, come già sottolineato, un altrettanto preciso vincolo ermeneutico per l'interprete delle disposizioni tributarie, in forza di quanto stabilito dall'art. 10 comma 1 dello Statuto"[102]. Ad ampliare ulteriormente la portata di tali principi si legge, nella stessa sentenza, "che il principio della tutela del legittimo affidamento - il quale, proprio perché esistente ed operante anche nel diritto e nell'ordinamento tributari già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, è stato soltanto reso esplicito dalla disposizione da ultimo citata - deve essere applicato, ove ne sussistano i presupposti e secondo le

---

[98] Colli Vignarelli A., *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello statuto dei diritti del contribuente*, in *Rivista Diritto tributario*, 6, 2001, pag. 679-680

[99] Ibidem, pag. 675

[100] Vedi supra, pag. 60

[101] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 90

[102] Corte di Cassazione civile, sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576

circostanze del caso concreto, in tutti i rapporti tributari, anche se sorti (…) in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000"[103].

Nell'analisi della posizione della Cassazione si è osservato che, in un'altra sentenza[104], oltre a confermare la posizione appena vista, questa si è spinta ad interpretare le norme dello Statuto a livello di disposizioni avente rango costituzionale[105].

Ricapitolando, si sono introdotti i concetti di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento con il caso dei tributi periodici. Successivamente, si è vista l'importanza di tali principi all'interno dello Statuto e, infine, si è fatto un passo ulteriore, osservandone il ruolo nell'ordinamento tributario in generale. L'ultima sentenza esaminata ne amplifica ulteriormente la loro portata, poiché li ritiene validi anche per rapporti sorti prima dell'entrata in vigore dello Statuto.

4.8 Dubbi intorno alle norme procedimentali

Le norme procedimentali sono indispensabili perché si vedano applicate quelle sostanziali. Bisogna tener presente che, anche se queste non modificano elementi fondamentali del tributo, possono incidere nell'efficacia temporale delle norme sostanziali[106]. Per questa ragione è utile indagare sulla legittimità di queste regole in termini di retroattività.

La giurisprudenza ha sostenuto, più volte, l'immediata applicabilità delle norme procedimentali. Una norma di questo genere può, quindi, essere applicata da subito anche per rapporti già sorti, senza che questo provochi dubbi di legittimità secondo il principio di irretroattività[107]. In questo senso, la Cassazione ha affermato che "L. n. 413 del 1991, art. 18 - che, modificando il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, ha rimosso limitazioni e reso più agevole la facoltà degli uffici iva o della G.d.F. di assumere notizie e copie di documenti presso gli istituti di credito - non interferisce sul rapporto tributario, non introduce infrazioni o sanzioni prima non previste, nè tocca l'onere dell'Ammini-

---

[103] ibidem

[104] Corte di Cassazione civile, sez. trib., 6 ottobre 2006, n. 21513

[105] De Mita E., *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra la valorizzazione che ne fa la Cassazione e le violazioni del Parlamento*, in *Bollettino tributario*, 2008, pag. 1641. L'autore scrive "Ma il punto più sottile ed interessante della sentenza è un altro, vale a dire quello dell'interpretazione delle norme dello Statuto come norme di rango costituzionale".

[106] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria,* Milano, 2005, pag. 144. L'autore espone l'esempio dell'introduzione di nuovi termini per l'accertamento di un tributi. In questo modo si realizza efficacia nel passato di norme sostanziali.

[107] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 93

strazione di provare la pretesa impositiva, ma si occupa soltanto delle attività d'indagine ed accertamento, sicchè la portata innovativa e la carenza di una previsione di retroattività non precludono la piena applicabilità della norma per le iniziative ispettive ed accertatorie, che siano posteriori alla sua entrata in vigore, ma relative a periodi d'imposta anteriori"[108]. Nel caso di specie, la Cassazione ha respinto la questione di legittimità promossa dal contribuente, il quale affermava la violazione dell'art. 3 dello Statuto poiché le violazioni bancarie, a cui si riferiva l'accertamento, erano precedenti rispetto all'entrata in vigore della legge che consentiva l'uso di quelle indagini. In questo senso si è pronunciata anche la Corte Costituzionale che, con riferimento al'art 18 della legge n. 413 del 1991[109], ha affermato che "la norma denunciata non ha efficacia retroattiva ed esplica i suoi effetti solo sul piano istruttorio, con la conseguenza che (…) il contribuente non può subire alcun pregiudizio, rilevante ai fini del giudizio di costituzionalità, in caso di applicazione di detta norma ad anni d'imposta anteriori al 1992" e, ancora, che: "non ha efficacia retroattiva, attiene alle sole operazioni di acquisizione dei dati bancari (cioè ad un piano "processuale" ed istruttorio) e, quindi, può essere applicata ad anni d'imposta anteriori al 1992, in piena coerenza con il principio *tempus regit actum*"[110].

Si è osservato che il principio del *tempus regit actum*[111] sia di difficile applicazione in ambito procedimentale tributario. Nel caso di norme, di questo genere, favorevoli al contribuente tale principio può essere rispettato, consentendo efficacia immediata della disposizione anche a procedimenti già iniziati, dato che non si presentano problemi per il contribuente. Nel momento in cui, invece, la nuova norma procedimentale richieda nuovi obblighi formali per il contribuente, l'applicazione a procedimenti già iniziati è da escludere. Inoltre, se gli adempimenti richiesti si riferiscono a momenti passati il rispetto del principio in questione sarà ancora più difficile. In altre parole, quando la norma procedimentale sia sfavorevole per il contribuente, poiché richiede nuove osservanze da rispettare, l'efficacia, di tale norma, non può essere immediata[112]. Con riferimento

[108] Corte di Cassazione civile, sez. trib., 15 giugno 2007, n. 14023

[109] La parte che interessa in questo caso è quella per cui si ammette l'uso di presunzioni semplici attraverso l'analisi di conti correnti del contribuente ai fini dell'accertamento della base imponibile Iva anche per periodi antecedenti all'entrata in vigore della legge.

[110] Corte Costituzionale sentenza n. 173 del 23 maggio 2008

[111] Il principio del *tempus regit actum* (il tempo regola l'azione) è un principio di ordine generale secondo cui un atto deve essere assoggettato alla disciplina vigente al momento in cui viene compiuto. In altri termini ogni atto va valutato secondo la norma vigente al momento del suo compimento.

[112] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria,* Milano, 2005, pag. 145-146

all'art. 18 L. 413/1991, la dottrina ha individuato una violazione del legittimo affidamento del contribuente, poiché questo aveva posto la propria fiducia nella riservatezza dei conti e, di conseguenza, credeva di non dover prestare attenzione ai propri movimenti bancari e alla loro efficacia probatoria[113]. Si aggiunge inoltre che, nel caso di specie, viene leso anche il diritto di difesa del contribuente, poiché quest'ultimo deve essere messo al corrente in anticipo delle prove che possono essere usate dall'Amministrazione finanziaria, così da poter portare delle prove contrarie[114].

Sempre sull'argomento, una parte della dottrina, contraria all'impostazione giurisprudenziale, mette in evidenza che le norme procedimentali non sono distaccate dal sistema tributario ma appartengono ad esso. La presenza di un principio generale di irretroattività, previsto dallo Statuto all'art. 3 primo comma, dovrebbe compromettere l'orientamento giurisprudenziale visto in precedenza, a favore dell'applicazione di tale principio anche a queste norme[115]. La critica, che nel caso di specie era riferita alla modificazione degli indici del redditometro, osserva che in fase di accertamento l'amministrazione finanziaria userebbe un reddito presunto dagli indici di contribuzione e, se il contribuente non riuscisse a fornire prova contraria, sorgerebbero dei problemi di costituzionalità legati al collegamento con una capacità contributiva non effettiva e attuale[116].

Il caso in questione fa parte delle norme procedimentali definite "di garanzia". All'interno di questa classificazione si fanno rientrare tutte le norme che introducono nuovi mezzi di prova nella fase dell'accertamento di un tributo[117]. Appartengono a questa categoria anche le presunzioni (legali e semplici) come ad esempio il redditometro[118]. Se si analizza la disciplina dello strumento, in relazione al principio di tutela del legittimo affidamento, anche la solida impostazione della giurisprudenza vacilla. L'orientamento consolidato, in tema di retroattività del redditometro, prevede la possibilità di applicare i decreti contenenti nuovi indici contributivi per il redditometro anche

---

[113] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria,* Milano, 2005, pag. 154

[114] Ibidem, pag. 156

[115] Comelli A., *Brevi considerazioni «in apicibus» sul redditometro tra irretroattività delle norme tributarie, principio della certezza giuridica e (il)legittimità costituzionale*, in *Diritto e pratica tributaria* 2005, pag. 492

[116] Ibidem, pag. 493

[117] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria,* Milano, 2005, pag. 149

[118] Falsitta G., *Manuale di diritto tributario,* Padova*,* 1999, pag. 75.

Per approfondire il tema delle presunzioni in materia tributaria si rinvia a: Trimeloni M., *Le presunzioni tributarie*, in Amatucci A. (a cura di) *Trattato di diritto tributario II*, Padova, 1994, pag. 81-315

ad anni precedenti. A fondamento di tale pensiero si ha la distinzione tra norme procedimentali e norme sostanziali. Alle prime non si applicherebbero gli stessi principi delle seconde come, ad esempio, quello della capacità contributiva, sancito dall'art. 53 della Costituzione. Le disposizioni in questione sono considerate, nel caso del redditometro, come "direttive su come valutare nel giudizio di fatto elementi indiziari" e non come norme che "definiscono l'imponibile"[119]. La Cassazione cambia la propria posizione in una decisione in tema di retroattività del redditometro. In particolare, si sono confermati i principi affermati dal giudice d'appello, il quale ha ritenuto illegittimo l'utilizzo di nuovi indici di capacità contributiva a periodi di imposta passati. Nella sentenza si legge: "la applicazione dei coefficienti indicati nei decreti ministeriali del 1992 aveva condotto all'accertamento di un reddito del contribuente, per il 1989, superiore a quello che sarebbe risultato con l'applicazione delle tabelle contenute nel D.M. n. 3354 del 1990 anteriormente in uso"… "ritenuto che l'avviso di accertamento impugnato, facendo applicazione dei DD.MM. 1992 per la determinazione, in via sintetica ed induttiva, del reddito dell'anno 1989, avesse violato in danno del contribuente il principio di irretroattività della normativa tributaria, riaffermato dalla L. n. 212 del 2000, art. 3 quale principio informatore dell'ordinamento tributario, da valere in ogni caso quale principio di interpretazione delle sue disposizioni anche pregresse"[120].

L'impostazione raggiunta dal Supremo Collegio in questa sentenza viene condivisa dalla dottrina, la quale, però, non apprezza le argomentazioni su cui si basa l'irretroattività del redditometro. Secondo chi ha analizzato la sentenza citata la tutela dell'affidamento è un principio cardine anche in ambito processuale, talmente importante da poter "affermare che ogni alterazione imprevedibile dell'equilibrio e delle strategie processuali dovrebbe incorrere nella censura costituzionale"[121].

Riassumendo, si osserva che la tutela dell'affidamento ricopre un ruolo sempre più importante e ha portato la Cassazione ha riconsiderare la retroattività delle norme procedimentali. Il merito va attribuito anche allo Statuto che ha dato nuova energia all'affidamento del contribuente[122].

---

[119] Marcheselli A., *Buona fede, affidamento e applicazione retroattiva dei redditometri*, in *Giurisprudenza Tributaria,* 2009, pag. 978

[120] Cassazione, sez. trib., 29 aprile 2009, n. 10028

[121] Marcheselli A., *Buona fede, affidamento e applicazione retroattiva dei redditometri, in Giurisprudenza Tributaria*, 2009, pag. 979

[122] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 94

La tutela dell'affidamento diventa il mezzo per poter tutelare il contribuente da norme procedimentali retroattive, soprattutto in quelle situazioni in cui tali disposizioni siano sfavorevoli per il contribuente[123].

Nell'ambito delle norme procedimentali si posizionano il secondo e terzo comma dell'art. 3 dello Statuto. Il primo sancisce: "le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti", mentre il secondo dispone che "I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati". Tale disposizioni sono da ricondurre, secondo la dottrina, alla tematica dell'efficacia temporale delle leggi tributarie, anche se non con riferimento alla retroattività. La *ratio* dei due commi è da ricercare nel principio di stabilità giuridica e nel rafforzamento del principio di congruità sancito dall'art. 3 Cost. Inoltre, si osserva che il criterio di prevedibilità, usato dalla giurisprudenza in tema di retroattività[124], non può essere usato per le norme in questione[125].

Con il secondo comma si è voluto concedere al contribuente più tempo per conoscere e comprendere l'imposta, riuscendo così a organizzare i mezzi per affrontarla[126].

In alcuni casi si è definito il terzo comma dell'art. 3 dello Statuto come il limite per l'efficacia delle norme procedimentali a tutela del legittimo affidamento e della ragionevolezza[127]. C'è stato anche chi ha ritenuto che, se da una parte la disposizione in questione stabilisce "un principio di civiltà giuridica", dall'altro, le deroghe, non arbitrarie e razionali, a tale norma non siano da considerarsi in violazione alle tutele costituzionali[128].

A conferma della relazione tra art. 3 dello Statuto e certezza del diritto, si è evidenziato come tale articolo irrobustisca la *vacatio legis*, riuscendo così ad aumentare la conoscibilità e la prevedibilità della norma tributaria da parte del contribuente. Innanzitutto, l'autore afferma che in ambito tributario una legge che abbia un effetto retroattivo

---

[123] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pag. 147

[124] Vedi supra, cap. III, pag. 47

[125] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 148-150

[126] Murciano L., *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, pag. 939

[127] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria,* Milano, 2005, pag. 148

[128] Murciano L., *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, pag. 937

deve essere presa in considerazione anche se non è ancora entrata in vigore, ma si trova in quel periodo di *vacatio legis* in cui la norma è stata pubblicata ma non è ancora efficace. L'art. 3 dello Statuto, nel momento in cui sancisce il termine di sessanta giorni per gli adempimenti fiscali a carico del contribuente e dispone, per i tributi periodici, l'efficacia delle modificazioni solo per i periodi d'imposta successivi, aumenta il tempo che trascorre tra la pubblicazione e l'efficacia della norma tributaria, rafforzando la *vacatio legis*. Questo permette al contribuente di avere più tempo per conoscere la nuova disciplina e prevederne gli effetti[129].

4.9 Legge di interpretazione autentica

Lo Statuto dei diritti del contribuente, come si è visto, sancisce in generale l'irretroattività della legge tributaria ma, con la locuzione "Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2", ammette un caso in cui è possibile emanare una norma tributaria con effetto retroattivo senza violare i principi dello Statuto. Il riferimento è alle leggi di interpretazione autentica. Il problema, su cui si è discusso molto, è capire quando il legislatore usa la legge di interpretazione autentica in maniera corretta e quando, invece, ne fa un uso scorretto, per mascherare una norma innovativa con effetto retroattivo. Prima di esaminare la questione bisogna identificare cosa si intende per legge di interpretazione autentica.

In alcuni casi si sono distinte due nozioni di interpretazione autentica: una più ristretta ed una più ampia. Nella prima si identificano tre requisiti per poter parlare di questa fattispecie legislativa. Prima di tutto, la legge interpretativa deve lasciare immutato il testo della norma che va ad interpretare. In secondo luogo, con la legge interpretativa si opta per un significato che il testo interpretato possedeva; si eliminano tutte le altre accezioni della norma interpretata oltre a quella prescelta e, con efficacia da quel momento, si vincola tutti al rispetto dell'esegesi scelta[130]. Nella nozione più ampia, invece, la legge di interpretazione autentica assume un contenuto diverso. Il primo requisito visto in precedenza non viene rispettato, consentendo al legislatore di modificare una parte o tutto il testo della norma interpretata. L'interpretazione non è messa in atto a causa di una situazione giurisprudenziale critica presente in quel momento. L'opportunità dell'intervento normativo risiede nella convenienza politica e nella di-

[129] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria,* Milano, 2005, pag. 195-197
[130] Falsitta G., *Manuale di diritto tributario,* Padova, 1999, pag. 107-108

screzione del legislatore. La legge di interpretazione autentica non viene usata per eliminare dei dubbi interpretativi come in precedenza, ma si qualifica come un "espediente per far transitare surrettiziamente la retroattività"[131].

C'è chi ha concepito la legge di interpretazione autentica come una norma di carattere procedimentale. Se si considera che con l'interpretazione autentica si intende dare la corretta applicazione alla norma interpretata, si può comprendere meglio da dove nasce il suddetto carattere procedimentale. La particolarità di questo ragionamento risiede nelle conseguenze, sotto l'aspetto degli effetti nel passato, dell'interpretazione autentica. L'effetto retroattivo deriverebbe, così, dall'applicazione del principio *tempus regit actum*, visto per le norme procedimentali, secondo cui la norma ha efficacia immediata anche per rapporti ancora in essere.[132]. In sostanza, considerando l'interpretazione autentica alla stregua di una norma procedimentale, lo si applica alla fattispecie in questione. Così facendo, l'effetto retroattivo viene considerato una conseguenza "convenzionale", permettendo l'utilizzo di norme di interpretazione autentica con effetto retroattivo anche in deroga ai principi di irretroattività presenti nell'ordinamento[133].

In dottrina si sostiene che per poter definire una legge di interpretazione autentica si deve effettuare un'analisi della concreta struttura, non essendo sufficiente una semplice verifica formale[134]. In altre parole, bisogna individuare le caratteristiche effettive della legge e capire se possiede i requisiti per rientrare nella definizione di interpretazione autentica. Non ci si può affidare unicamente alla forma con cui il legislatore introduce tale norma, poiché non sempre alla forma corrisponde la sostanza. In accordo con questa idea, parte della dottrina ritiene si collochi anche la disposizione dello Statuto, che si affronterà fra poco, la quale obbliga l'autoqualificazione della legge come di interpretazione autentica. Questo vincolo, imposto al legislatore, non è considerato da tutti come un limite vero e proprio, dal momento che il legislatore potrebbe introdurre delle disposizioni che non qualificate come d'interpretazione autentica ma che nella sostanza sono tali[135].

---

[131] Falsitta G., *Manuale di diritto tributario,* Padova, 1999, pag. 108

[132] Vedi supra, pag. 89

[133] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 156-158

[134] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria,* Milano, 2005, pag. 31-32

[135] Serges G., *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica (brevi riflessioni a margine del recente "Statuto dei diritti del contribuente")*, Milano, 2000, pag. 284

Anche la giurisprudenza si è occupata della questione ed ha individuato i tratti caratteristici di questa forma legislativa. La Corte Costituzionale ha affermato che "la legge di interpretazione autentica deve rispondere alla funzione che le è propria: quella di chiarire il senso di norme preesistenti, ovvero di imporre una delle possibili varianti di senso compatibili col tenore letterale, sia al fine di eliminare eventuali incertezze interpretative, sia per rimediare ad interpretazioni giurisprudenziali divergenti con la linea di politica del diritto perseguita dal legislatore"[136]. Si conferma, più recentemente, che "sono interpretative quelle norme obiettivamente dirette a chiarire il senso di norme preesistenti ovvero a escludere o a enucleare uno dei sensi fra quelli ragionevolmente ascrivibili alla norma interpretata" e, ancora, che "i caratteri dell'interpretazione autentica, quindi, sono desumibili da un rapporto fra norme tale che il sopravvenire della norma interpretante non fa venir meno la norma interpretata, ma l'una e l'altra si saldano fra loro dando luogo a un precetto normativo unitario"[137].

Ancora, in un'altra sentenza, si aggiunge che, con riferimento all'interpretazione autentica, "il legislatore (…) introduce nell'ordinamento un quid novi che rende obbligatorio per tutti il significato normativo dato ad un precedente atto legislativo"[138].

Secondo chi ha analizzato la posizione della giurisprudenza, dalle parole della Corte, si possono ritrovare sia elementi dichiarativi che innovativi nel concetto di interpretazione autentica. I primi nel momento in cui si privilegia una delle possibili interpretazioni, mentre l'innovazione si ha quando si fa riferimento all'introduzione di un *quid novi*[139].

La tendenza, però, è quella di condividere maggiormente il carattere innovativo della legge d'interpretazione autentica. Si legge in una sentenza che: "l'esistenza di interpretazioni giudiziali discordanti, costituendo un dato estrinseco alla legge interpretativa e al suo contenuto, non può considerarsi un presupposto indispensabile di legittimità dell'intervento del legislatore che, in base a scelte politico-discrezionali, decida di imporre erga omnes un certo significato normativo di precedenti disposizioni. Il contrasto

[136] Corte Cost., sentenza n. 311, del 1995
[137] Corte Cost., sentenza n. 132, del 2008
[138] Corte Cost., sentenza n. 155, del 1990
[139] Serges G., *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica (brevi riflessioni a margine del recente "Statuto dei diritti del contribuente")*, Milano, 2000, pag. 294

interpretativo può costituire un indice di riconoscimento della legge come interpretativa"[140].

La Corte ritiene che l'intervento legislativo di interpretazione autentica possa avvenire anche in mancanza di situazioni di dubbio o incertezza normativa. Tale affermazione porta a propendere nel riconoscimento di un carattere innovativo alla forma legislativa in esame[141].

Parte della dottrina specifica, altresì, che, ogni qualvolta ci si trovi davanti ad una situazione in cui la norma possiede diverse interpretazioni, non si deve pensare che automaticamente il legislatore abbia il diritto di esercitare il potere di interpretazione autentica; tale circostanza viene considerata esclusivamente come un indice sintomatico della necessità di un chiarimento interpretativo[142].

La posizione della Corte Costituzionale, sulla distinzione tra carattere innovativo e dichiarativo della legge di interpretazione autentica, è stata abbastanza discordante negli anni. Si sono viste in precedenza alcune sentenze in cui sembra prevalere la natura innovativa della legge d'interpretazione autentica. In altri provvedimenti, però, la Corte rinnega completamente tale distinzione affermando: "Pur ammesso però che essa non potesse esser classificata tra le leggi interpretative, e dovesse esser considerata legge innovativa, non per questo sarebbe incostituzionale a causa della sua efficacia retroattiva"[143]. Nel caso di specie, la Corte aveva dichiarato la legge del 29 Maggio 1956 n. 500 interpretativa e aveva affermato, inoltre, che anche se fosse stata innovativa, la differenza non sarebbe stata rilevante. Tale orientamento resta valido anche successivamente e se ne trova conferma nella sentenza numero 123 del 1988, in cui si legge: "La legge di interpretazione autentica infatti non si distingue dalla legge innovativa con efficacia retroattiva, essendo anch'essa innovativa"[144]. La Corte tralascia la distinzione tra innovativa e dichiarativa e si concentra, piuttosto, sugli effetti retroattivi della legge di interpretazione autentica. Si posiziona in questo senso anche una sentenza più recente in cui la si legge: "A tale riguardo va subito chiarito (…) che non é affatto decisivo verificare

[140] Corte Cost. sentenza n. 123 del 1988 e sempre in questo più recentemente sentenza n. 376/1992 e 311/1995

[141] Serges G., *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica (brevi riflessioni a margine del recente "Statuto dei diritti del contribuente")*, Milano, 2000, pag. 295

[142] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 152-153

[143] Corte Cost. sentenza n. 118 del 1957

[144] Corte Cost. sentenza n. 123 del 1988

se la norma censurata abbia carattere effettivamente interpretativo ovvero sia una norma innovativa con efficacia retroattiva"[145].

Ricapitolando, l'interpretazione autentica è la conseguenza di una situazione di dubbio su una norma già operante nell'ordinamento. Per risolvere tali situazioni di incertezza, si eliminano dei conflitti interpretativi o si corregge una posizione giurisprudenziale non compatibile con quella voluta dal legislatore. Così, si esprime anche la Corte Costituzionale nel momento in cui dichiara che "il ricorso da parte del legislatore a leggi di interpretazione autentica non può essere utilizzato per mascherare norme effettivamente innovative dotate di efficacia retroattiva, in quanto così facendo la legge interpretativa tradirebbe la funzione che le è propria: quella di chiarire il senso di norme preesistenti, ovvero di imporre una delle possibili varianti di senso compatibili col tenore letterale, sia al fine di eliminare eventuali incertezze interpretative, sia per rimediare ad interpretazioni giurisprudenziali divergenti con la linea politica del diritto voluta dal legislatore"[146].

Dalla sentenza citata in precedenza, emerge un aspetto rilevante da tenere in considerazione. La Corte Costituzionale fa riferimento alla possibilità che venga usata la forma dell'interpretazione autentica per introdurre leggi che, nella sostanza, sono innovative. Le conseguenze più rilevanti si hanno quando si presentano degli effetti retroattivi[147]. Si legge in una sentenza: "nella specie il legislatore (…) ha arbitrariamente distorto la tipica funzione dell'interpretazione autentica (alla quale si deve far ricorso con attenta e responsabile moderazione) con il connaturato effetto retroattivo"[148]. Con tale affermazione, si è rivolto un monito verso il legislatore nell'uso corretto di tale forma legislativa e nell'utilizzo moderato della stessa, poiché va usata solo in casi eccezionali. Tale preoccupazione era già stata palesata dai primi studiosi che affrontarono il tema dell'interpretazione autentica. Si era notato che se da una parte lo scopo di questo strumento era di dare sicurezza al cittadino di fronte ad una mancanza di chiarezza della

[145] Corte Cost., sentenza n. 229, del 1999

[146] Corte Cost., sentenza n., 397 del 1994

[147] De Mita E., *L'interpretazione autentica in diritto tributario: art. 28 L. n. 449/1997*, in *Il Corriere Giuridico*, 1999, pag. 328

[148] Corte Cost., sentenza n. 155, del 1990

legge, dall'altra si presta facilmente ad un uso scorretto, volto a dare un'efficacia retroattiva a situazioni in cui altrimenti non sarebbe consentito[149].

In materia tributaria, modificando il significato di una legge in vigore si incide anche sui rapporti giuridici instaurati dal contribuente prima dell'interpretazione autentica. Si ottiene così un effetto retroattivo, che pone il problema di capire quando l'utilizzo di tale strumento sia legittimo sotto il profilo costituzionale e della tutela del legittimo affidamento[150]. Il rischio, quindi, che evidenzia anche la dottrina, è quello di vedere introdotte leggi di carattere innovativo con effetto retroattivo attraverso lo strumento dell'interpretazione autentica[151].

La dottrina ha individuato due teorie con riferimento alla retroattività della legge di interpretazione autentica[152]. La prima, quella più datata, considera la retroattività solo apparente, poiché i rapporti giuridici continuano ad essere regolati dalla stessa norma, la quale viene interpretata in modo diverso ma il testo resta immutato. Più precisamente, si ritiene che il significato dato dall'interpretazione sia sempre stato presente nella norma e che, quindi, non si possa riconoscere un carattere innovativo all'interpretazione, autentica ma se ne afferma la funzione dichiarativa.

La seconda teoria è quella condivisa dalla dottrina prevalente. Questa ritiene che la retroattività sia reale, dal momento che anche questo tipo di norma ha un suo carattere innovativo, come tutte le disposizioni di legge[153]. A tale idea viene ricondotta anche la posizione del legislatore dello Statuto, nel momento in cui dispone una clausola di retroattività per la legge di interpretazione autentica[154]. Si è stabilito che la differenza tra queste due teorie si percepisce ancora di più nel momento in cui si procede con l'analisi degli effetti temporali. Nel primo caso si superano tutti i limiti, logici e costituzionali, all'irretroattività; con la seconda teoria si ha la possibilità di regolare gli effetti retroattivi in base al tipo di intervento posto dal legislatore[155].

---

[149] Mastroiacovo V., *Esiste davvero la legge di interpretazione autentica?*, in *Rivista di diritto tributario*, 2012, pag. 533

[150] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria,* Milano, 2005, pag. 29

[151] Ibidem, pag. 28

[152] Serges G., *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica (brevi riflessioni a margine del recente "Statuto dei diritti del contribuente")*, Milano, 2000, pag. 291

[153] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 159

[154] Serges G., *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica (brevi riflessioni a margine del recente "Statuto dei diritti del contribuente")*, Milano, 2000, pag. 296

[155] Ibidem, pag. 291-292

A sostegno del carattere innovativo dell'interpretazione autentica giungono anche alcune disposizioni dello Statuto. Secondo questa corrente di pensiero, si ritiene che, nel momento in cui l'interpretazione autentica viene configurata come eccezione al principio di irretroattività, sancito dall'art. 3 dello Statuto, si mostri il carattere innovativo della stessa[156].

Naturalmente, c'è anche chi ritiene, invece, che la legge di interpretazione autentica si differenzi da quella retroattiva perché la prima non presenta il carattere della novità[157].

Si può concludere che anche in dottrina, oltre che nella giurisprudenza, svolge un ruolo importante la distinzione tra carattere dichiarativo e innovativo, soprattutto nell'analisi della legittimità degli effetti retroattivi.

In alcuni casi, c'è stato chi ha ritenuto validi, anche nel caso di interpretazione autentica, i limiti alla retroattività visti per le norme tributarie. Bisogna, in particolare, verificare che l'effetto retroattivo sia ragionevole e non contrasti con altre disposizioni costituzionali[158]. Inoltre, si deve accertare che non venga violato l'affidamento del contribuente[159].

4.9.1 La legge di interpretazione autentica nello Statuto

Lo Statuto dei diritti del contribuente sancisce che "l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica". Gli studiosi hanno individuato la *ratio* della norma nella necessità di limitare l'uso eccessivo dell'interpretazione autentica. In altri termini, si vuole scongiurare l'uso da parte del legislatore di questa tecnica normativa nei casi non caratterizzati da dubbi interpretativi o incertezza su alcune disposizioni[160]. Si individuano in dottrina due limiti a cui è sottoposta l'interpretazione autentica: il primo riguarda l'utilizzo solo in casi eccezionali ed

---

[156] Serges G., *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica (brevi riflessioni a margine del recente "Statuto dei diritti del contribuente")*, Milano, 2000, pag. 272

[157] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria,* Milano, 2005, pag. 35

[158] De Mita E., *L'interpretazione autentica in diritto tributario: art. 28 L. n. 449/1997*, in *Il Corriere Giuridico*, 1999, pag. 328

[159] Marongiu G., Lo Statuto dei diritti del contribuente, Torino, 2010, pag. 101-102

[160] Murciano L., *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, pag. 932

il secondo prevede l'obbligo di utilizzare la forma della legge ordinaria e di esplicitarla come interpretazione autentica[161].

Anche la Corte di Cassazione riconosce la validità di tali vincoli e sostiene: "l'interpretazione autentica di una norma da parte del legislatore è attività di carattere eccezionale e, quindi, come tale, deve essere espresso dal legislatore stesso in modo esplicito ed inequivocabile; nè è possibile dedurre la natura di norma interpretativa dai lavori preparatori"[162]. In generale, però, la posizione della Corte viene criticata perché si ritiene che abbia sempre ammesso l'uso dell'interpretazione autentica, anche se non si presentavano situazioni di incertezza normativa, non mettendo mai in discussione la legittimità dell'operazione[163].

La dottrina maggioritaria ritiene che l'autore delle leggi non debba rispettare nessun presupposto di fatto e di diritto per poter intervenire con la legge di interpretazione autentica[164]. Si ammette, in base anche alla lettura combinata del primo comma art. 3 e secondo comma art. 1 dello Statuto, l'uso della tecnica legislativa in esame anche se non sono presenti contrasti giurisprudenziali o dottrinali[165].

Non manca chi sostiene che il secondo comma dell'art. 1 dello Statuto sia idoneo a scongiurare l'uso, da parte del legislatore, dell'interpretazione autentica tramite decreti legislativi senza un'espressa legge-delega[166].

Il vincolo, imposto dallo Statuto, all'utilizzo dell'interpretazione autentica solo per casi eccezionali viene condiviso dalla dottrina. La ragione di tale sostegno deriva dalla seguente considerazione. Può accadere che il contribuente si sia conformato ad una delle interpretazioni della norma e, successivamente, la legge di interpretazione autentica ne scelga una differente, vincolando, anche per i rapporti già iniziati, il soggetto. In questo caso, è evidente che ci saranno delle conseguenze sfavorevoli per il contribuente, giustificabili solo in casi eccezionali[167]. La dottrina ha diverse teorie riguardo al limite

---

[161] Serges G., *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica (brevi riflessioni a margine del recente "Statuto dei diritti del contribuente")*, Milano, 2000, pag. 268

[162] Corte Cassazione, sentenza del 3 Marzo 1994, n. 2115

[163] Murciano L., *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, pag. 933

[164] Murciano L., *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, pag. 935

[165] Ibidem, pag. 953

[166] Antonini L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, pag. 631

[167] Amatucci F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria,* Milano, 2005, pag. 34

utilizzato dallo Statuto e si individuano diverse accezioni della locuzione "casi eccezionali". Parte della dottrina è stata delusa dalla formula usata dallo Statuto. La critica si pone con riferimento alla troppa generalità e alla mancanza di una definizione precisa del limite posto all'interpretazione autentica[168]. Di conseguenza, la mancanza di una posizione chiara ha fatto nascere diverse interpretazione del concetto di eccezionalità. Taluni individuano queste circostanze nel momento in cui ci sia un contrasto interpretativo tra giurisprudenza e amministrazione finanziaria[169]. Di diverso avviso, invece, chi considera casi eccezionali anche tutte quelle situazioni nelle quali ci sia un'esigenza interpretativa a cui porre rimedio e darne chiarezza[170]. Si fa notare come le disposizioni dello Statuto, in questo caso, producano una situazione controversa. In primo luogo, si è ritenuto opportuno vincolare il legislatore all'uso della legge ordinaria per introdurre norme di interpretazione autentica, allo stesso tempo, si richiede la presenza di casi eccezionali che, essendo un requisito tipico per l'introduzione dei decreti legge, porterebbe a confermare la legittimità dell'uso di quest'ultima forma legislativa[171].

Oltre al vincolo dei casi eccezionali, si trova anche l'obbligo di utilizzare la forma di legge ordinaria. La dottrina ha osservato che, analizzando tale disposizione, implicitamente si è portati a pensare che, al di fuori dell'ambito tributario, la norma di interpretazione autentica possa essere utilizzata anche in forme diverse da quella primaria. Si è, al riguardo, abbandonata la possibilità di considerare legge ordinaria come "atto legislativo primario" dal momento che il vincolo diventerebbe "inconsistente", visto l'elevato numero di forme utilizzabili con tale interpretazione[172].

4.9.2 Le conseguenze dell'interpretazione autentica per la tutela dell'affidamento

Un altro argomento, correlato alla legge di interpretazione autentica e ad i suoi effetti retroattivi, è quello della tutela dell'affidamento che il contribuente ripone nella norma tributaria. Il problema che si pone è capire in che modo, e fino a che punto, l'affidamento del contribuente è tutelato. In particolare, si dubita sulla possibile tutela

---

[168] Serges G., *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica (brevi riflessioni a margine del recente "Statuto dei diritti del contribuente")*, Milano, 2000, pag. 287

[169] Murciano L., *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, pag. 933, nt. 40

[170] Serges G., *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica (brevi riflessioni a margine del recente "Statuto dei diritti del contribuente")*, Milano, 2000, pag. 287

[171] Ibidem

[172] Serges G., *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica (brevi riflessioni a margine del recente "Statuto dei diritti del contribuente")*, Milano, 2000, pag. 273

rispetto ad un comportamento successivo di un giudice o del legislatore e, per questo, si ritiene necessario un sindacato di legittimità da parte della Corte Costituzionale. La Corte potrà valutare adeguatamente la congruità della norma introdotta e l'eventuale illegittimità degli effetti nel passato[173].

In questo senso la Corte Costituzionale, in un caso, ha sancito l'illegittimità della norma di interpretazione autentica, nel momento in cui ha esteso al passato i propri effetti, per violazione dell'art. 3 della Costituzione[174].

In alcune occasioni, anche la Corte di Cassazione fa riferimento alla certezza del diritto. Si può leggere, in una sentenza, che la norma in giudizio "non è interpretativa, ma innovativa, perché non mira a ristabilire la certezza del diritto di fronte ad un oscillare di giudicati, ma a ribaltare la norma così come intesa dalla Corte di Cassazione, cioè dall'organo preposto proprio ad assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme applicazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale, come recita l'ancora vigente art. 65 dell'ordinamento giudiziario del 1941"[175]. La Corte di Cassazione, nell'analisi della legittimità della norma, tiene in considerazione anche il principio di certezza del diritto, dandogli adeguata tutela.

Nel capitolo si è analizzato lo Statuto dei diritti del contribuente, con riferimento alla retroattività nella materia tributaria. Si è visto come alcuni hanno evidenziato i punti deboli della legge e ne hanno sminuito la sua efficacia. A prova di tale argomentazione, si sono riportate solo alcune delle numerose violazione che lo Statuto ha subito da parte del legislatore da quando è entrato in vigore. Altra parte della dottrina ha invece risaltato l'aspetto positivo di tale normativa e lo ha ritenuto uno strumento valido; in questo caso il bilancio sull'efficacia dello strumento si è chiuso in positivo. Infine, la dottrina auspica un passo ulteriore in ambito tributario, consistente nella codificazione dei principi della parte generale dell'ordinamento tributario, già introdotti in parte dallo Statuto, in un "codice tributario"[176]. Tale aspirazione trova fondamento nella convenienza che l'introduzione di tale normativa porterebbe con sé. Prima di tutto, si ritiene che un codice tributario porterebbe vantaggi per gli investitori stranieri, poiché si darebbe loro più certezza e sicurezza nella materia fiscale. Inoltre, si diminuirebbero i costi legati

[173] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 155-156
[174] Corte Cost., sentenza n. 525, del 2000
[175] Corte Cass., Sentenza n. 17507, del 2002
[176] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 225

all'adempimento fiscale poiché quest'ultimo sarebbe costante nel tempo e quindi più facili per il contribuente. Infine, si ritiene che "il codice fiscale costituirebbe, oggi, la più importante e vantaggiosa riforma fiscale a costo zero"[177]. Lo Statuto viene considerato "deludente" dal punto di vista dell'efficacia e del rispetto delle disposizioni da parte del legislatore e il modo per superare questa situazione viene affidato alla codificazione tributaria[178].

4.10 L'art. 11 delle Preleggi del codice civile

Per completare la disamina del principio di irretroattività nel nostro ordinamento, non resta che analizzare l'art. 11 delle "Disposizioni sulla legge in generale". Le disposizioni sulla legge in generale, o anche Preleggi, originariamente erano composte da 31 articoli, posti come prefazione al codice civile emanato nel 1942. Successivamente nel 1995, con la legge n. 218, gli articoli dal 17 al 31 vennero abrogati, rimanendone così in vita solo 16.

L'articolo 11, denominato "*Efficacia della legge nel tempo*", sancisce, al primo comma, che: "La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo". A differenza dello Statuto, che riguardava specificatamente la materia tributaria, questo si rivolge alla legge in generale[179]. La questione, che si è posta in dottrina ed in giurisprudenza, è stata quella di capire la portata di tale norma. Secondo una parte degli studiosi l'articolo è derogabile con legge ordinaria e viene considerato per questo come "strumento per la corretta interpretazione ed applicazione" della legge[180]. Sempre in questo senso, si ritiene che l'art. 11 delle Preleggi non avendo valenza costituzionale, nulla impedisce al legislatore di emanare norme con efficacia retroattiva, in deroga a tale articolo[181]. Ancora, a favore dell'insussistenza di tale disposizione come limite dell'attività legislativa, si è osservato che già dallo svolgimento della discussione dell'Assemblea costituente si denota la volontà di non recepire, nella Costituzione, il

---

[177] Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pag. 227

[178] De Mita E., *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra la valorizzazione che ne fa la Cassazione e le violazioni del Parlamento*, in *Bollettino tributario*, 2008, pag. 1643

[179] Cian G., & Trabucchi A., *Commentario breve al codice civile*, Padova, 2009, pag. 33. Si ritiene che il termine legge debba essere interpretato come atto normativo.

[180] Mastroiacovo V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, 2005, pag. 117

[181] Comito L., & Rebecca G., *Retroattività delle norme tributarie nella giurisprudenza della corte costituzione e della corte di cassazione*, in *Il Fisco,* 21, 2007, pag. 6

principio dell'art. 11 delle Preleggi[182]. Il confronto era nato in occasione della proposta di inserire il principio di irretroattività, sancito proprio dall'art. 11 delle Preleggi. Chi voleva l'introduzione di tale principio nella Costituzione affermava: "le disposizioni preliminari dell'abrogato Codice civile, le vigenti disposizioni generali sulla legge, il corpo di norme introduttive ai più importanti Codici di diritto comparato concordemente fanno capo a questo canone, ormai consacrato dalla teoria generale del diritto"[183]. In risposta a tale proposta si legge negli atti: "In materie penale la irretroattività della legge è indiscutibile." (…) "Qui stiamo in campo costituzionale, non di legislazione ordinaria. Non c'è dubbio che il principio generale della irretroattività debba guidare tutta la legislazione e tutta l'attività del legislatore; ma quando si verte nel campo del diritto privato non si può trascurare il carattere specifico di mobilità che lo caratterizza e distingue, specie in materia di diritti sociali, di fronte ai quali non dobbiamo né possiamo fin da questo momento cristallizzare o incatenare in formule rigide la necessaria libertà del legislatore futuro"[184]. Si è, così, bocciata l'ipotesi di approvare con valenza costituzionale il principio di irretroattività disposto dall'art. 11 delle Preleggi.

Nell'ordinanza n. 428 del 19 dicembre 2006 la Corte Costituzionale avvalora la posizione della dottrina; si legge a tal proposito che "né hanno rango costituzionale – come piú volte affermato da questa Corte – l'art. 11 delle disposizioni preliminari al codice civile". Altra parte della dottrina ha valutato diversamente la posizione delle Preleggi, nello specifico l'art. 11, rispetto all'ordinamento. Si è evidenziato che, soprattutto prima dell'entrata in vigore dello Statuto, il principio di irretroattività, nella materia tributaria, era affidato all'articolo in questione e che tale disposizione fosse l'unica in grado di orientare l'operato del legislatore in questo senso[185].

---

[182] Bertora A., *Legittimità delle norme di prelievo cosiddette "retroattive"*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1969, pag. 138

[183] Atti Assemblea Costituente, On. Dominedò*, seduta 15 aprile 1947*, pag. 2869

[184] Atti Assemblea Costituente, On. Tupini, *seduta 15 aprile 1947*, pag. 2869-2870

[185] Dorigo S., *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario,* 6*,* 2003, pag. 605

CONCLUSIONI

L'introduzione di norme retroattive solleva diversi dubbi di legittimità. In materia penale la Costituzione, all'art. 25, sancisce un principio di irretroattività, a cui il legislatore deve attenersi. La stessa situazione non può essere traslata anche nel settore tributario, per mancanza di una disposizione equivalente. Tale carenza consente all'autore delle leggi di introdurre, in ambito fiscale, norme con effetto retroattivo.

Durante la trattazione si sono potuti osservare gli effetti che porta con sé una legge di questo genere, mostrando quali incertezze comporti a livello normativo, e quali conseguenze si trovi a dover subire il contribuente. Non a caso, la dottrina, nella maggior parte delle ipotesi, promuove il rispetto di un principio di irretroattività, anche nella materia fiscale. L'elaborato ha cercato di indagare, e di scoprire, i limiti che il legislatore incontra nel momento in cui vuole introdurre un prelievo retroattivo. Si sono, poi, ricercate le fondamenta su cui poter poggiare il principio di irretroattività.

L'indagine ha coinvolto, prima di tutto, la fonte più importante dell'ordinamento italiano: la Costituzione. Il principio di capacità contributiva, sancito all'art. 53, è un riferimento essenziale in materia tributaria. L'iter legislativo, attraverso il quale tale disposizione è giunta ai giorni nostri, è una dimostrazione del ruolo da protagonista che questa riveste. Attraverso un approfondimento delle sue origini, si è potuto misurarne maggiormente il valore. Ancora, osservando le motivazioni che hanno spinto all'introduzione della capacità contributiva nel nostro ordinamento, se n'è compreso la funzione originaria.

Con riferimento all'efficacia temporale delle norme tributarie, l'attenzione è stata rivolta al requisito di attualità. Tale attributo, in quanto elemento della capacità contributiva, è da considerarsi il più rilevante dal punto di vista normativo, e il principale candidato per poter limitare l'introduzione di norme retroattive. Dall'analisi svolta, si può concludere che il requisito di attualità richieda che la capacità contributiva, a cui un tributo fa riferimento, sia ancora presente nel soggetto al momento dell'imposizione. Questo nesso, confermato anche in giurisprudenza, tra momento impositivo e capacità contributiva costituisce un'importante limite per il legislatore. La norma tributaria deve rispettare tale legame, altrimenti è da considerarsi illegittima. Se da un lato una simile

conclusione potrebbe, già da sola, fornire una risposta definitiva all'indagine, si è anche osservato come, nella pratica, si sfruttino delle discrepanze interpretative per approvare comunque norme retroattive. La giurisprudenza utilizza il criterio di prevedibilità, con il quale si presume che la capacità contributiva sia presente nel soggetto anche se si introducono disposizioni riconducibili a situazioni passate. Il contribuente, se ha la facoltà di prevederne l'inserimento nell'ordinamento dovrà, di conseguenza, conservare la propria capacità contributiva, per ottemperare al tributo. In sostanza, il requisito di attualità richiede che la capacità contributiva sia presente al momento dell'imposizione, la giurisprudenza aggira il problema supponendone l'esistenza. Se si volesse ammettere comunque tale metodo, si dovrebbe affrontare anche un'altra difficoltà. Il criterio in questione non ci consegna un limite preciso a cui fare riferimento per distinguere, quando una norma retroattiva è ammissibile, e quando invece non lo è. Non si conosce fino a che punto, nell'idea della Corte, il contribuente possa prevedere l'introduzione di una norma e preservare, così, la propria capacità contributiva, poiché non ci viene fornito un limite temporale preciso. La mancanza di una presa di posizione netta favorisce le decisioni della Corte, la quale può adattare i confini del criterio in questione in base alle necessità del caso. Non si possono, quindi, che condividere tutte le critiche presentate dagli studiosi sul punto, e auspicare l'abbandono di tale criterio a favore di un generale principio di irretroattività, a cui attenersi anche al di fuori della materia penale.

Nella dottrina maggioritaria il requisito di attualità è ampiamente riconosciuto. Una debolezza che si è potuta rilevare deriva dal fatto che, non trovando riscontro in maniera esplicita in nessuna disposizione, tale attributo è influenzato dalle diverse interpretazioni del concetto di capacità contributiva. Si è osservato, infatti, come una definizione differente di quest'ultima possa condurre al punto di non individuare nemmeno l'esistenza di tale requisito. La presenza di queste criticità ha richiesto l'approfondimento di ulteriori elementi.

Oltre all'art. 53 della Costituzione si sono presi in esame anche altri principi, quali quelli di tutela dell'affidamento e di certezza del diritto. La spinta verso queste ulteriori frontiere arriva dalla dottrina tedesca. Si è potuto osservare come la legge retroattiva non si scontra solo con il requisito di attualità, ma anche con questi principi. Certezza del diritto e tutela dell'affidamento sono concetti che in ambito comunitario hanno assunto un ruolo molto rilevante, soprattutto grazie alla posizione della Corte di Giusti-

zia Europea, a differenza del nostro ordinamento, nel quale trovano diversi ostacoli. Primo fra tutti, la mancanza di una disposizione costituzionale che sancisca la presenza di questi principi e ne disciplini il rispetto. C'è da dire, però, che tale freno è da considerarsi relativo, poiché non si può pretendere che ogni principio debba essere sancito a livello costituzionale per poter essere rispettato nel nostro ordinamento. Si arriverebbe ad avere una Costituzione appesantita dall'elevato numero di articoli, e, come ha fatto notare un autore, ne risentirebbe anche l'immagine del nostro sistema giuridico, agli occhi degli altri Paesi europei. Si ritiene superfluo e controproducente chiedere alla Costituzione di regolamentare ogni principio, poiché in un ordinamento evoluto alcuni di questi dovrebbero essere accettati anche senza la presenza di un articolo ad hoc. Tutela dell'affidamento e certezza del diritto rientrano in tale categoria, potendo, di conseguenza, considerarli vincolanti per il legislatore. La giurisprudenza, soprattutto quella di Cassazione, si muove in questa direzione, riconoscendone la validità e ritenendoli principi intrinseci nel nostro ordinamento.

Un ulteriore difficoltà si riscontra nel momento in cui si cerca di individuarne i confini applicativi. Il problema è quello di capire fino a che punto può estendersi la tutela dell'affidamento del contribuente, e quindi impedire l'applicazioni di prelievi retroattivi. La questione, in questo caso, va analizzata da un punto di vista differente che vede il confronto tra due interessi: quello del legislatore e quello del contribuente. L'obiettivo è di tutelarli entrambi allo stesso modo, fornendo così una parità di trattamento. Tenendo a mente questo intento, l'introduzione di norme retroattive può essere legittimata nelle situazioni in cui l'interesse alla base sia meritevole di una tutela, tale da violare l'affidamento del contribuente. Si ritiene che questa impostazione possa rispondere adeguatamente alle esigenze del legislatore e, allo stesso tempo, salvaguardare i diritti del contribuente.

Si riconosce, fin da subito, che l'impianto teorico promosso non è esente da problematiche. I dubbi che si vengono a formare derivano dalla mancanza di confini precisi, e dalla difficoltà nell'applicazione concreta. Si dovrebbe procedere ad una valutazione caso per caso della norma, prima che questa diventi efficace. Sulla questione la dottrina tedesca è sicuramente un passo avanti, mentre nel nostro ordinamento si potrebbe riuscire ad ottenere qualcosa in più. La tematica è, quindi, un interessante punto su cui procedere con ulteriori studi e approfondimenti, poiché ci sono le potenzialità

perché la tutela dell'affidamento e la certezza del diritto riescano a sancire in maniera definitiva il rispetto del principio di irretroattività anche in materia tributaria.

Con l'avvento dello Statuto dei diritti del contribuente si è osservato come il rapporto tra fisco e amministrato sia notevolmente cambiato. Si è potuto evidenziare, tuttavia, che la validità di tale strumento, nella disamina delle norme retroattive, è stata messa in crisi sia dal legislatore che dalla dottrina. Il primo, in quanto, non di rado ha disatteso il principio di retroattività sancito all'art. 3, e la seconda nel momento in cui ne critica la forma legislativa con cui è stato introdotto nell'ordinamento, sminuendone la portata. La Corte Costituzionale, per di più, ha chiaramente affermato che le disposizioni dello Statuto non sono idonee ad essere usate come parametro di legittimità costituzionale. La tesi che si condivide è quella che definisce l'art. 3 come un canone interpretativo a cui il legislatore deve attenersi. Ulteriori approfondimenti, che il testo non ha affrontato, andrebbero rivolti alle conseguenze che una norma contraria allo Statuto incontra. Se, infatti, il precetto fiscale venisse disapplicato, in quanto non conforme all'art. 3, questo farebbe sicuramente da deterrente per le decisioni future dell'autore delle leggi. Nel caso opposto il legislatore continuerebbe a disattendere le disposizioni dello Statuto senza incorrere in alcuna conseguenza per lui sconveniente.

Si deve, infine, considerare che, se dopo quattordici anni dall'introduzione della legge del 27 luglio 2000, n. 212, l'ordinamento fatica ad accettare e rispettare l'irretroattività disposta dallo Statuto, pensare che qualcosa possa cambiare nel futuro è imprudente. I dubbi e le lacune dello strumento non possono essere superate senza un intervento da parte del legislatore ,o senza una presa di posizione univoca da parte della giurisprudenza. Per queste ragioni, parte della dottrina auspica una riforma tributaria con la quale superare situazioni del genere, codificando questa materia in maniera diversa. L'elaborato non si è potuto soffermare adeguatamente sull'analisi di queste proposte, ma sicuramente è un argomento meritevole di essere approfondito, dal momento che potrebbe dare al principio di irretroattività maggior vigore.

La posizione della giurisprudenza sul tema delle norme retroattive e sulla loro ammissibilità è la più carente. Sul criterio di prevedibilità si sono già espresse diverse critiche. Sul tema della certezza del diritto e dell'affidamento del contribuente, si riconosce che la Corte di Cassazione fa spesso riferimento a tali principi, anche recentemente. Servirebbe, in ogni caso, che la stessa giurisprudenza facesse maggior chiarezza sul

tema, per evitare il proliferare di interpretazioni differenti e, ispirandosi anche alla giurisprudenza tedesca, dovrebbe colmare le lacune della propria impostazione.

La presenza di tutti gli elementi analizzati nell'elaborato, porta a concludere che si sente, sempre di più, la necessità di evitare l'introduzione di norme retroattive, e prelievi dello stesso genere. Si condivide e si vuole promuovere il rispetto, anche in ambito tributario, del principio di retroattività, poiché, come parte della dottrina, lo si considera un elemento essenziale in uno Stato di diritto evoluto. Sia la dottrina che la giurisprudenza sono sempre più sensibili verso questo argomento ma, nella pratica, si riscontrano ancora diverse barriere. Per poterle superare si possono immaginare due scenari. Il primo prevede un intervento in ambito normativo e il riconoscimento, a livello costituzionale, di questo principio, come nella materia penale. Si ritornerebbe in questa ipotesi ad appesantire la Costituzione, con le considerazioni già viste. Il secondo richiederebbe un lavoro da parte della giurisprudenza attraverso il quale, mediante le disposizioni già presenti nell'ordinamento, si orientasse definitivamente verso il rispetto dell'irretroattività, e restituisse un'impostazione adeguata a cui riferirsi, per individuare l'illegittimità della norma retroattiva.

Bibliografia

ALLORIO E., *Breve trittico sull'irretroattività delle norme tributarie*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1957, p. 341 e ss.

AMATUCCI F., *La certezza del diritto come fondamento del divieto di retroattività della legge*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995, p. 3-16.

AMATUCCI F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, Giuffrè Editore.

ANTONINI L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, p. 619-640.

ARMELLA S., *Un'iniezione di costituzionalità per lo "Statuto"*, in *Soluzione 24 Fisco*, 2007, p. 36.

BALDASSARRE S., *Diritto tributario*, Milano, 2011, Giuffrè.

BARILE P., *Note e pareri sull'irretroattività delle norme tributarie*, in *Diritto dell'economia*, 1957, p. 41-49.

BARILE P., *Capacità contributiva e imposta sulle aree; efficacia della sentenza della Corte Costituzionale sui rapoorti pregressi*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1966, p. 744-764.

BARTOLOMEI F., *Costituzione, espropriazione e indenizzo*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1963, p. 743-768.

BEGHIN M., *L'interpretazione adeguatrice rinasce dalle ceneri dello Statuto del contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2011, p. 937-941.

BEGHIN M., *Diritto tributario*, Torino, 2013, Cedam.

BERLIRI A., *Principi di diritto tributario I*, Milano, 1952, Giuffrè.

BERLIRI A., *Ancora sulle cause della mancanza di certezza nel diritto tributario*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 1984, p. 417-432.

BERTORA A., *Legittimità delle norme di prelievo cosiddette "retroattive"*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1969, p. 132-157.

BORIA P., *L'interesse Fiscale*, Torino, 2002, Utet.

BORIA P., *Art. 53*, In Bifullo R., Celotto A., & Olivetti M. (A cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006, p. 1055-1074, Utet Giuridica.

BOZZA N., *La retroattività nella giurisprudenza della Corte costituzionale tedesca*, in *Rivista di diritto tributario*, 1996, p. 9-15.

BRIGHENTI F., *Statuto del contribuente e violazioni formali*, in *Bollettino tributario*, 2000, p. 1132-1133.

CAMERA D. D., *Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente*, in Marongiu G. (A cura di), *Relazione della IV Commissione permanente*, 1999, Settembre 20.

CAPONI R., *La nozione di retroattività della legge*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1990, p. 1332-1368.

CELLENTANI E., & MAINO G., *Statuto del contribuente e retroattività tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2007, p. 499-532.

CHIECHI N., & CHIECHI S., *Ancora sullo Statuto del contribuente a dieci anni dell'introduzione*, in *Bollettino tributario*, (13), 2010, p.1016-1017.

CIAN G., & TRABUCCHI A., *Commentario breve al codice civile*, Padova, 2009, CEDAM, p. 33-35

CIPOLLINA S., *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1995, p. 744-799.

COLLI VIGNARELLI A., *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello statuto dei diritti del contribuente*, in *Rivista Diritto tributario*, Giugno, 2001.

COMELLI A., *Brevi considerazioni «in apicibus» sul redditometro tra irretroattività delle norme tributarie, principio della certezza giuridica e (il)legittimità costituzionale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2005, p. 485-496.

COMITO L., & REBECCA G., *Retroattività delle norme tributarie nella giurisprudenza della corte costituzione e della corte di cassazione*, in *Il Fisco*, 21, 2007, p. 3125-3135.

DE MITA E., *L'interpretazione autentica in diritto tributario: art. 28 L. n. 449/1997*, in *Il Corriere Giuridico*, 1999, p. 326-328.

DE MITA E., *Diritto tributario e Corte Costituzionale: una giurisprudenza "necessitata"*, in Perrone L., & Berliri C. (A cura di), *I cinquant'anni della Corte Costituzionale*, Roma, 2006.

DE MITA E., *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra la valorizzazione che ne fa la Cassazione e le violazioni del Parlamento*, in *Bollettino tributario*, 2008, p. 1639-1643.

DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, Giuffrè Editore.

DEOTTO D., & BELLINAZZO M., *La retroattività vince ancora*, in *Il sole 24 ore*, Ottobre 18, 2012, p. 14-16.

DORIGO S., *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 6, 2003, p. 603.

FALCONE G., *L'efficacia della legge tributaria nel tempo*, in *Il Fisco*, 1997, p. 10135-10142.

FALCONE G., *Statuto dei diritti del contribuente e Cassazione tributaria*, in *Il Fisco*, 2003, p. 2221-2226.

FALSITTA G., *L'illegittimità costituzionale delle norme retroattive imprevedibili: la civiltà del diritto e il contribuente Nostradamus*, in *Il Fisco*, 1995, p. 8130 e ss.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, CEDAM.

FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, p. 889-906.

FALSITTA G., *Giustizia Tributaria e Tirannia fiscale*, Milano, 2008, Giuffrè.

FALSITTA G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Rivista Diritto tributario*, 2009, p. 97-117.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010, Cedam.

FALSITTA G., *Recupero retroattivo degli "aiuti di Stato" e limiti della tutela dei principi di capacità contributiva e di affidamento*, in *Rivista di diritto tributario, II*, 11, 2010, p. 655-674.

FALSITTA G., *Corso Istituzionale di diritto triubutario*, Padova, 2012, Cedam.

FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'assemblea costituente*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2013, p. 761-785.

FANTOZZI A., *Diritto Tributario*, Torino, 2003, UTET.

FICARI V., *Statuto dei diritti del contibuente e modifiche retroattive in peius delle disposizioni agevolative: un dissidio insanabile?*, in *Bollettino Tributario*, 2011, p. 960-966.

GAVELLI G., & VALCARENGHI G., *Lo statuto dei diritt del contribuente compie dieci anni*, in *Il sole 24 ore: norme e tributi*, luglio 27, 2010.

GAY G., *Visentini Bruno*, 1995, (Tratto il giorno Settembre 12, 2014) da Enciclopedia Italiana Treccani: http://www.treccani.it/enciclopedia/bruno-visentini_(Enciclopedia_Italiana)/

GHESSI G., *I costi gestionali dei tributi*, in Pedone A., *La questione tributaria: analisi e proposte*, Bologna, 1989, Il mulino.

GIANNINI A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, UTET.

GIANNUZZI C., *L'istituzione e l'attività del Ministero per la Costituente*, in Nenni P. F., *Il Ministero per la Costituente: l'elaborazione dei principi della Carta costituzionale*, 1995, La nuova Italia, p. 3-89.

GIOVANNINI A., *Retroattività e stabilità delle leggi d'imposta*, in *Giurisprudenza Italiana*, Luglio, 1995.

GIOVANNINI A., *Capacità contributiva*, 2013, (Tratto il giorno Ottobre 6, 2014) da Enciclopedia Treccani: http://www.treccani.it/enciclopedia/capacita-contributiva_(Diritto_on_line)/

GLENDI C., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2000, p. 2415-2419.

LA ROSA S., *Norme interpretative, disposizioni innovative, e retroattività del Tuir*, in *Rivista diritto tributario*, 1996, p. 151-163.

LOGOZZO M., *Capacità contributiva e interpretazione della legge tributaria*, in *Bollettino tributario*, 1990, p. 1655-1659.

LUCIANI M., *Il dissolvimento della retroattività. Una questione fondamentale del diritto intertemporale nella prospettiva delle vicende delle leggi di incentivazione economica*, in *Giurisprudenza Italiana*, Luglio, 2007.

LUCIANI M., *Ripensare alla nozione di retroattività*, in *L'economia e la legge. Atti del Convegno (Milano, 4 dicembre 2006)*, Giuffrè, Milano, 2007, p. 5-75.

MAFFEZZONI F., *Capacità contributiva e retoattività delle norme tributarie*, in *Bollettino tributario*, 1972, p. 1133-1139.

MAGLIULO A., *La politica economica di Ezio Vanoni negli anni del centrismo*, in *Studi e Note di Economia Anno XII*, Firenze, 2007, p. 77-114.

MANETTI M., *Retroattività e interpretazione autentica: un brusco risveglio per il legislatore*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1990, p. 963-967.

MANZONI I., *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano.* Torino, 1965, Giappichelli.

MARCHESELLI A., *Affidamento nel diritto tributario*. In A.A.V.V, *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Torino, 2008, Utet Giuridica.

MARCHESELLI A., *Buona fede, affidamento e applicazione retroattiva dei redditometri*, in *Giurisprudenza Tributaria*, 2009, p. 978-981.

MARIELLO A., I*ncostituzionale l'applicazione retroattiva dei privilegi ai crediti tributari*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2014, 121-128.

MARONGIU G., *Fondamenti Costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995, Giappicchelli Editore.

MARONGIU G., *La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale dell'ultimo decennio*, in *Diritto e pratica tributari*, 6, 1999, p. 1757-1775.

MARONGIU G., *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rassegna Tributaria*, 2001, p. 1275-1283.

MARONGIU G., *Statuto del contribuente: primo consuntivo ad un anno dall'entrata in vigore*, in *Corriere Tributario*, 2001, p. 2069-2073.

MARONGIU G., *La retroattività della legge tributaria*, in *Corriere tributario*, 2002, p. 469-478.

MARONGIU G., *Lo Statuto del contribuente: le sue "ragioni", le sue applicazioni*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2003, p. 1007-1038.

MARONGIU G., *Retroattività e affidamento nell'applicazione della legge tributaria*, in *Corriere Tributario*, 2004, p. 2290-2296.

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza* giurisprudenziale, in *Diritto e pratica tributaria*, 2005, p. 1007-1037.

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del* contribuente, Torino, 2010, Giappichelli.

MASTROIACOVO V., *La "deroga" ai principi nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, I*, 3, 2002, p. 516-527.

MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005, Giuffrè.

MASTROIACOVO V., *Esiste davvero la legge di interpretazione autentica?*, in *Rivista diritto tributario*, 2012, p. 511-551.

MELIS G., *Lezioni di diritto* tributario, Torino, 2013, Giappichelli Editore.

MIELE G., *Note e pareri sull'irretroattività delle norme tributarie*, in *Il diritto dell'economia*, 1957, p. 58 e ss.

MODOLO A., *L'accertamento sintetico redditometrico e la categoria degli accertamenti "standardizzati" tra esigenze di contrasto dell'evasione, ricerca del reddito normale e rischi di tassazione del reddito immaginario*, in *Rivista di diritto tributario*, 2013, p. 489 e ss.

MUCCARI P., *Valenza Costituzionale del principio di tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Corriere tributario*, 2006, p. 3666-3673.

MURCIANO L., *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost.*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, p. 921-961.

NATOLI L., F., & SERRANÒ M. V., *Lo Statuto dei diritti del contribuente a dieci anni dalla sua approvazione: un bilancio positivo*, in *Bollettino tributario*, 2010, p. 741-743.

PEDONE A., *Evasori e tartassati: i nodi della politica tributaria italiana*, Bologna, 1979, Il mulino.

PELLERITI S., *Situazione puramente interne e certezza del diritto*, in *Diritto del Commercio Internazionale*, 2014, p. 137-149.

PERRONE L., *Certezza del diritto e leggi di interpretazione autentica in materia tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, 2001, p. 1050-1063.

PEZZINI B., & SACCHETTO C., *Dalle Costituzioni nazionali alla Costituzione europea*, Milano, 2001, Giuffrè.

POPOVILIEV M., *Le droit civil transitoire ou intertemporal (Sa nature juridique, sa règle générale et sa place dans la législation)*, in *Revue trimestrielle de Droit Civil*, 1908, p. 1-56.

PUGIOTTO A., *La Corte costituzionale tra natura e struttura dell'interpretazione autentica legislativa: il caso della sentenza n. 321 del 1998*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1998, p. 3874-3889.

PUGIOTTO A., *Una vicenda esemplare (in tema di interpretazione autentica e materia tributaria)*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1999, p. 2083-2099.

RUSSETTI D., *Paper del Forum di Quaderni costituzionali*, 2012, (Tratto il giorno Giugno 2014 da) Il Forum di Quaderni costituzionali: http://www.forumcostituzionale.it/site/images/stories/pdf/documenti_forum/paper/0110_russetti.pdf

RUSSO P., *Manuale diritto tributario*, Milano, 2002, Giuffrè.

SALA I., *Sull'applicabilità retroattiva dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria, II*, 3, 2001, p. 463-481.

SAVIGNY F. C., *Sistema del diritto romano attuale*, (Vol. 8), (V. Scialoja, Trad.), Torino, 1900, Un. Tip. Ed. Torinese.

SERGES G., *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica (brevi riflessioni a margine del recente "Statuto dei diritti del contribuente")*, in Modugno F., *Trasformazioni della funzione legislativa. 2: crisi della legge e sistema delle fonti*, Milano, 2000, Giuffrè, p. 263-306.

TESAURO F., *Compendio di diritto* tributario, Torino, 2004, UTET.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2012, Utet Giuridica.

TIPKE K., *La retroattività nel diritto tributario*, in Amatucci A. (A cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, CEDAM, p. 437-447.

TOSI L., *Il requisito di effettività*, in Moschetti F. (A cura di), *La capacità contributiva.* Padova, 1993, Cedam.

TREVES G., *Note e pareri sull'irretroattività delle norme tributarie*, in *Il diritto dell'economia*, 1957, p. 55 e ss.

TRIMELONI M., *Le presunzioni tributarie*, in Amatucci A. (A cura di), *Trattato di diritto tributario II*, Padova , 1994, p. 81-315.

UCKMAR V., *L'icertezza del diritto tributario*. *La certezza del diritto : un valore da ritrovare : Firenze, 2-3 ottobre 1992*, Milano, 1992, Giuffrè, p. 49-57.

WERTMULLER G., *Note e pareri sull'irretroattività delle norme tributarie*, in *Il diritto del'economia*, 1957, p. 36 e ss.