

Lo Statuto del Contribuente e l'irretroattività della legge tributaria

Autore: Redazione

In: Diritto civile e commerciale

di Giorgio Pallavicini

Efficacia nel tempo delle norme fiscali impositive

1. Il concetto di retroattività

Le norme tributarie contenute sia in leggi che in regolamenti, al pari di qualunque altra norma giuridica, sono sottoposte alla disciplina generale dettata dal nostro ordinamento in tema di efficacia.

Il concetto di efficacia, che la dottrina e la giurisprudenza distinguono dal concetto di validità, attiene agli effetti prodotti dalla norma in un determinato ambito spaziale (si parlerà in questo caso di efficacia nello spazio) o in un determinato ambito temporale (cioè di efficacia nel tempo). Tralasciando la disciplina della efficacia spaziale, mi soffermerò soltanto sulla efficacia temporale delle norme tributarie, analizzando successivamente il problema della loro retroattività, un problema spinoso che la dottrina e la giurisprudenza dal dopoguerra ad oggi hanno cercato di risolvere.

Le norme fondamentali da cui deve partire l'analisi sono gli articoli 10 e 11 delle disposizioni preliminari al Codice civile vigente.

L'articolo 10 disp. prel. c.c. stabilisce[1] che in linea generale le norme di legge e regolamentari entrano in vigore, cioè divengono efficaci, quindici giorni dopo la loro pubblicazione, trascorso il cosiddetto periodo di *vacatio legis*. Sarà poi il legislatore che potrà ridurre questo periodo, annullandolo anche completamente, stabilendo l'entrata in vigore della norma lo stesso giorno della pubblicazione. Questa possibile anticipazione della entrata in vigore della norma, però, non rappresenta una efficacia retroattiva, che è cosa ben diversa.

Una disposizione molto simile la troviamo nell'articolo 73, comma terzo, della Costituzione, dove si ribadisce che le norme sono pubblicate dopo la promulgazione ed entrano in vigore il quindicesimo giorno dopo la loro pubblicazione, salvo che la stessa legge non stabilisca diversamente. Nonostante si tratti di una norma costituzionale, la presenza di questo specifico rinvio permette al legislatore ordinario di stabilire un termine iniziale diverso; quindi non cambia nulla rispetto a quanto detto circa l'articolo 10 delle disp. prel. cod.civ.

L'articolo 11 disp. prel. c.c.[2] invece esprime un altro principio molto importante, secondo cui la legge dispone solo per l'avvenire, non potendo avere un effetto retroattivo. La formulazione della norma è molto chiara e dal contrasto fra la forma positiva (la legge non dispone che per l'avvenire) e quella negativa (non ha effetto retroattivo) si coglie maggiormente il concetto che il legislatore del 1942 ha voluto esprimere:

l'irretroattività delle norme giuridiche. Le conseguenze di questa decisione sono fondamentali sia sul piano della certezza del diritto, sia su quello della tutela del cittadino, in quanto le nuove norme potranno essere applicate solo a fattispecie concrete verificatesi dopo l'entrata in vigore della norma stessa.

Per quanto riguarda, invece, la cessazione degli effetti giuridici delle norme di legge i casi più comuni sono quelli della abrogazione, della deroga e della regolamentazione dell'intera materia.

Si parla di abrogazione quando cessano gli effetti giuridici di una norma in quanto incompatibile con una norma di pari grado e successiva nel tempo. Può essere espressa o tacita a seconda che la norma posteriore indichi o meno al norma anteriore incompatibile.

La deroga, invece, si ha quando una norma successiva, con un ambito applicativo più ristretto, contrasta con una precedente. Relativamente a quell'ambito applicativo produrrà effetti la norma successiva e quindi la precedente verrà derogata.

Infine si ha cessazione dell'efficacia di una legge per regolamentazione dell'intera materia quando una nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore, che, quindi, perderà effetto.

Se il contrasto riguarda, invece, norme di grado differente non ci sarà abrogazione o deroga ma illegittimità.

Un ultimo caso, particolare ma molto diffuso nel diritto tributario, è quello del cosiddetto termine finale. E' il legislatore che decide quando la norma debba cessare di produrre effetti, quindi questo non deriva dal contrasto con una norma successiva. Un esempio in questo senso lo troviamo nelle leggi che contengono regimi agevolativi.

Terminata l'analisi delle regole generali circa l'efficacia nel tempo delle norme giuridiche, bisogna analizzare il concetto di retroattività, per vedere poi più avanti se l'efficacia retroattiva si può conciliare con le norme del Codice civile e della nostra Costituzione.

Con il termine retroattività si fa riferimento ad un particolare fenomeno per cui la norma giuridica prende a base della sua disciplina fattispecie verificatesi prima della sua entrata in vigore. Questo fenomeno, che presenta caratteristiche particolari riguardo alle norme impositive (per esempio quelle che introducono nuove imposte, quelle che aumentano aliquote di imposte esistenti, quelle che eliminano o riducono trattamenti agevolativi) è stato oggetto per lungo tempo di analisi da parte della dottrina la quale è arrivata a conclusioni differenti.

La dottrina dominante^[3] analizza il concetto di retroattività della norma tributaria distinguendo fra retroattività propria ed impropria.

Si parla di retroattività propria quando sia la fattispecie che i suoi effetti si collocano nel passato rispetto all'entrata in vigore della legge. L'esempio tipico che viene fatto è quello delle norme che prorogano l'efficacia di esenzioni scadute; infatti dopo la loro scadenza il legislatore può ritenere che dovessero essere mantenute e ne dispone la proroga attraverso una norma di legge che produca effetti dal momento della scadenza delle esenzioni, quindi anteriormente alla sua entrata in vigore.

Si ha, invece, retroattività impropria quando la legge istituisce un tributo da corrispondere dopo la sua entrata in vigore ma riferendolo a fatti verificatesi prima di essa. I casi di retroattività impropria non sono stati rari e sono serviti soprattutto a recuperare a tassazione manifestazioni di capacità contributiva sfuggite nel passato. Come nel caso della famosa legge 246 del 1963 (oggetto fra l'altro di una importantissima sentenza della Corte costituzionale, la n. 44 del 1966) che voleva applicare al passato l'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili.

Altri autori[4], invece, sostengono che questa distinzione non abbia fondamento e tutto il fenomeno della retroattività debba essere ricondotto a quello della retroattività impropria, non sussistendo, quindi, alcuna distinzione. Infatti, nel caso di retroattività propria, gli effetti prodotti dalla norma non sono anticipati; essi si producono ugualmente dopo la sua entrata in vigore e consistono, trattandosi per esempio di una proroga di esenzione temporanee scadute, o nella estinzione del potere di imposizione, se i fatti tardivamente esentati non sono stati assoggettati a tassazione, o nella nascita del diritto al rimborso, se la tassazione ha avuto luogo.

In questo esempio i due effetti possibili della norma retroattiva, estinzione del potere di imposizione o diritto al rimborso, si producono comunque dopo l'entrata in vigore della norma e non prima.

In sostanza, afferma questa parte della dottrina, non è possibile che una norma nuova vada indietro nel tempo e faccia nascere effetti giuridici per un periodo ormai già trascorso. La norma tributaria retroattiva dispone solo per il futuro e la caratteristica della retroattività è giustificata dal semplice fatto che la norma assume a presupposto dell'imposta fatti accaduti nel passato.

[1] Art. 10 disp. prel. c.c. : "Le leggi e i regolamenti divengono obbligatori nel decimoquinto giorno successivo a quello della loro pubblicazione, salvo che sia altrimenti disposto"

[2] Art. 11 disp. prel. c.c. : "La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo"

[3] Vedi Fantozzi, Manuale di diritto tributario, Torino, 1997, 158 ss.; Russo, Manuale di diritto tributario, Giuffrè, 1999, 109 ss.; Natoli, Corso di diritto tributario, Milano, 1999, 63 ss.

[4] Vedi Falsitta, Manuale di diritto tributario, Padova, 1999, 99 ss.; Bertora, Legittimità delle norme di prelievo cosiddette retroattive, in Riv. dir. fin. , 1969.

<https://www.diritto.it/lo-statuto-del-contribuente-lirretroattivita-della-legge-tributaria-2/>