La declinazione del principio della irretroattività nell'ordinamento tributario italiano

Sommario: 1.Inquadramento. 2. L'efficacia nel tempo di una norma tributaria. 3.Retroattività della norma tributaria e certezza del diritto. 4. La retroattività della norma tributaria in ambito comunitario. 5. Il requisito di attualità della capacità contributiva. 6. Il principio dell'affidamento. 7. L'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente come limite alla retroattività in materia tributaria. 8. Riserva di legge e retroattività. 9. Irretroattività e norme di interpretazione autentica. 10. Le pronunce della Corte costituzionale e le norme di interpretazione autentica. 11. L'art. 20 dell'imposta di registro e la legge di Bilancio 2019.

1. Inquadramento.

Il principio di irretroattività della legge non ha avuto la fortuna di ricevere una definizione universalmente condivisa. [1]

Il termine, sul piano etimologico, indica il "retro agere" di una disposizione, ossia la capacità della norma di agire ed avere efficacia per il passato[2]. Si può considerare retroattiva la disposizione che si applica a atti, fatti, eventi o situazioni verificatesi prima della sua entrata in vigore, ossia "*quando si assumono come elementi della fattispecie fatti e situazioni realizzati nel passato, per sottoporli ad una regola diversa da quella anteriore*"[3].

La dottrina tradizionale ha molto discusso sulla capacità della norma di avere efficacia per il passato, anche sostanzialmente negando tale possibilità.[4] Una

[1] I giuristi hanno fornito svariate definizioni dell'istituto, stante la necessità di contenere il potere legislativo e, quindi, di assicurare tutela allo stato di diritto e al principio dell'affidamento. Il dialogo si è incentrato sulla necessità di assicurare un bilanciamento di interessi che coinvolge i principi costituzionali in materia tributaria ai quali devono aggiungersi anche i principi in materia di irretroattività.

[2] Anche se accontentarsi di questa definizione non è corretto, poiché si limiterebbe l'indagine alla sola ricostruzione empirica del fenomeno.

[3] La definizione è desunta argomentando a contrario, dal concetto di irretroattività di A. Valentino, *Il principio di irretroattività della legge civile nei recenti sviluppi della giurisprudenza costituzionale e della Corte Europea dei diritti dell'uomo, in rivista AIC, ed. n. 3/2012, p.1.* Vedi anche Onida, E. Crivelli in A. Barba, S. Pagliantini (a cura di), *Commentario del Codice civile – Delle persone: art. 1-10,* Torino, Utet, 2013, voce "art. 11: efficacia della legge nel tempo".

[4] V. A. Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile,* Padova, Cedam, 2007, p.43. La dottrina ritiene che nessun fenomeno giuridico possa avere una proiezione antecedente alla sua esistenza, sicchè viene meno l'interpretazione della norma retroattiva come norma che produce effettivi validi nel tempo.

tesi ha distinto tra vigore della legge (o efficacia della stessa) e ambito di applicazione, affermando che ci sono casi in cui la legge, non più in vigore, continua ad essere applicata e casi in cui la legge produce effetti anche in un tempo precedente il proprio vigore.
Questo indirizzo spiega la retroattività non sulla base della efficacia della legge nel passato, ma in base alla propria applicabilità. L'orientamento non ha trovato molto seguito, perché appare difficile giustificare l'applicabilità della norma fuori dalla propria vigenza, sicché è impossibile applicare una disposizione che non è ancora o non è più in vigore. Un'altra tesi definisce la retroattività sulla base di una finzione giuridica, sicché vi è retroattività ogni volta in cui si riconduce a una norma o a un fatto l'effetto che tale norma o tale fatto avrebbe avuto se fosse stato vigente o fosse esistito in un tempo precedente a quello dell'entrata in vigore della nuova disposizione.[5] Questi autori considerano la retroattività come l'applicazione della norma nuova a fatti o situazioni che si sono originati sotto l'imperio della vecchia disposizione.
Si ritiene anche che una legge retroattiva altro non sarebbe che una rivalutazione giuridica di fatti passati, in base a specifici interessi sopraggiunti che muovono il legislatore a consentire effetti per il passato.[6] Questa ricostruzione della retroattività è guidata dalla considerazione che il legislatore può, in base a specifici interessi, rivedere e rivalutare i fatti accaduti prima dell'entrata in vigore di una disposizione. La tesi della rivalutazione non convince chi ritiene che il principio di irretroattività non sarebbe deputato alla tutela di meri fatti verificatisi nel passato, ma sarebbe funzionale a tutelare specifici diritti[7]. Inoltre, potrebbe anche accadere che una legge, pur in assenza di richiami di retroattività, e, quindi, di specifici interessi da tutelare, possa avere efficacia retroattiva. [8]
Il divieto di retroattività di una norma consente di evitare non solo la rivalutazione del fatto costitutivo di una determinata fattispecie, ma anche la

[5] B.Verdera Izquierdo, citando G. Valdecasas, *La Irretoractividad: problematica general,* Madrid, DyKinson, 2006, p.48. Queste tesi espressione della dottrina iberica sono di ausilio alla illustrazione del concetto di irretroattività, in quanto pongono in evidenza la visione di insieme del fenomeno, non strettamente legato all'ambito nazionale.
[6] R. Caponi, *La nozione di irretroattività della legge,* Giur.Cost., 1990.
[7] Cfr. R. Caponi, op. cit. pag.21.
[8] E' stato messo in evidenza come l'indirizzo che sostiene la rivalutazione giuridica dei fatti appartenenti al passato non tiene conto che non sempre da tale rivalutazione consegue la sostituzione di norme preesistenti, ciò in ragione del fatto che: "*spiegare la retroattività ricorrendo a concetti non corretti, come quelli della efficacia nel passato, o dell'applicabilità della norma giuridica a situazioni di fatto del passato: l'effetto giuridico retroattivo (…) si produce sempre nel presente.* Cfr. Caponi, op. cit. pag.33.

modificazione della rilevanza giuridica dei fatti modificativi ed estintivi della fattispecie stessa. In particolare, attraverso il divieto di retroattività si evita l'attribuzione della rilevanza giuridica modificativa o estintiva a fatti nuovi, che sono comunque idonei ad apportare modifiche alla fattispecie in essere.
Si segnala una pronuncia della Corte di Cassazione, un po' datata, la n. 40 del 1981, con la quale viene considerata norma retroattiva quella che introduce, sulla base di una nuova qualificazione giuridica di fatti e rapporti già assoggettati all'imperio della legge precedente, una nuova disciplina sugli effetti già esauriti prima della sua entrata in vigore. Secondo la Corte, è considerata retroattiva anche la norma che disciplina gli effetti di un rapporto posto in essere prima dell'entrata in vigore della nuova disposizione.

2. L'efficacia nel tempo di una norma tributaria.

L'efficacia nel tempo di una norma tributaria introduce il tema del **momento dell'inizio della obbligatorietà della norma e del momento della cessazione di tale obbligatorietà** e, quindi, di stabilire con riferimento a quali fattispecie la norma va applicata in concreto, anche in relazione alle conseguenze sui rapporti giuridici ed alla fase temporale che riguarda l'inizio e la cessazione degli effetti.
L'aspetto più interessante non riguarda solo la retroattività del tributo, ma i **limiti della retroattività** intesa come possibilità di assumere a presupposto di imposta un fatto espressivo di capacità contributiva, che si è manifestato in un periodo antecedente all'introduzione della norma tributaria.
In tale periodo, infatti, la circostanza che sarebbe divenuta presupposto di imposta non aveva rilevanza ai fini impositivi, oppure era tassata in misura inferiore.
Nel diritto tributario, il fenomeno della retroattività della norma assume un rilievo particolare, in quanto la prestazione soggiace ad un dovere ossia all'obbligo di contribuire alla spesa pubblica. Il dibattito dottrinale, come vedremo, si è sostanzialmente orientato a regolare **il rapporto tra retroattività della norma tributaria**, principio di capacità contributiva e tutela dell'affidamento (v. infra). La tensione tra questi principi ha reso difficile il dialogo tra il Legislatore e la norma tributaria, soprattutto quando la retroattività dell'obbligo ha dovuto rispondere ad altri valori. Il percorso è stato segnato dalla convinzione che la norma tributaria sostanzialmente retroattiva non può essere considerata illegittima: nondimeno ciò può avvenire

quando la "*retroattività sia tanto smaccata (…) da vulnerare il principio di capacità contributiva*". [9]
Invero, l'inesistenza di un assoluto divieto di retroattività per le disposizioni tributarie, come quello stabilito per la norma penale dall'art. 25 Cost.[10], non rende, comunque, il legislatore "*legibus solutus",* in materia di retroattività fiscale[11].

Come è noto, **le regole generali stabilite dalla Costituzione prevedono un iter costituito da: approvazione parlamentare**, promulgazione da parte del Presidente della Repubblica, pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale e termini della *vacatio legis*.
Il legislatore ha disciplinato l'efficacia temporale delle norme, stabilendo che le stesse entrano in vigore trascorsi quindici giorni dalla pubblicazione della legge sulla Gazzetta Ufficiale, ex art. 73 Cost. (*vacatio legis*). La *vacatio legis* risponde all'esigenza di rendere conoscibili le norme e di consentirne la generale osservanza e può essere derogata mediante legge ordinaria. [12]In tal caso, il Legislatore può ridurre o aumentare il termine e collegare il termine iniziale d'efficacia con fatti ed eventi successivi che devono verificarsi.
Si deve però distinguere la data di entrata in vigore e l'inizio dell'obbligatorietà della norma, dall'efficacia nel tempo. In genere, la data di entrata in vigore è anche la data a partire dalla quale inizia l'efficacia delle norme. Infatti, il concetto di retroattività o irretroattività della disposizione si collega con la scelta legislativa che dispone che la legge è perfetta e vale come tale, ma i suoi effetti sono differiti e retroagiscono nel tempo.

---

[9] Cfr. G. Falsitta, *Per un fisco "civile". Casi, critiche e proposte,* Milano, Giuffrè, 1996, p.69.
[10] Anche se parte della dottrina rileva che "*In accoglimento della c.d. teoria dichiarativa anche nella materia penale dovrebbe ammettersi l'utilizzo della legge interpretativa, la quale non potrebbe per definizione violare il disposto di cui all'art. 25 Cost., nulla aggiungendo a ciò che correttamente avrebbe dovuto evincersi sin dall'inizio alla legge interpretata"* cfr.De Pasquale I, *Interpretazione autentica e tutela del contribuente,* In Rassegna Tributaria, 2013,p.807.
[11] Per un approfondimento del tema cfr. Amatucci, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria,* Milano, 2005; F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario,* Torino, 2013. F. Amatucci, *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente,* in Rass. Trib., 2010, 326, ss. G. Zizzo, *Riflessioni in tema di tecnica legislativa e norma tributaria, in* Rass. Trib. 1988, I, 185 ss. V. Caianiello, *La retroattività della norma tributaria,* Napoli, 1981.
[12] Il legislatore può prevedere un termine diverso di vacatio legis in deroga al principio del decimoquinto giorno previsto dalle preleggi. La deroga in questione potrebbe anche provenire da una fonte diversa e successiva rispetto a quella la cui vacatio legis debba essere derogata. La vacatio legis può anche venire meno del tutto, benchè tale prassi faccia venire meno il senso dell'istituto della pubblicazione cfr. P. Cendon (a cura di), *Commentario al Codice civile: artt. 1-142, Milano, Giuffrè, 2009, 165.*

Secondo le disposizioni generali, **la norma tributaria perde efficacia** a seguito di termine finale espresso, abrogazione espressa o tacita da parte di un'altra norma e dichiarazione di incostituzionalità. Per l'interprete l'esatto inquadramento del momento di efficacia di una norma risponde a ragioni di certezza del diritto tributario, la cui complessità appare aggravata dall'eccessivo numero di leggi, circolari, tributi, dal frequente ricorso alla decretazione d'urgenza e alla legislazione delegata, nonchè dalla mancanza di coordinamento tra i vari provvedimenti legislativi e dal loro frenetico susseguirsi. [13] La dottrina evidenzia come molto spesso **la fretta di legiferare, indotta dall'esigenza di intervenire rapidamente sul sistema economico, si ripercuote sulla formazione delle disposizioni che diviene sempre più generica e vaga**; di qui l'aggravarsi anche dell'incertezza ermeneutica, evidentemente condizionata dal livello della tecnica legislativa. Anche la produzione normativa comunitaria costituisce un elemento destabilizzante, determinando una crescita esponenziale delle discipline tributarie, [14]sebbene non si possa negare in generale che la codificazione contribuisca a migliorare la conoscibilità del diritto, l'inquadramento delle singole fattispecie, aiutando anche alla pronta reperibilità delle norme. [15]

Nonostante ciò, va detto che molto spesso **la retroattività legislativa è stata utilizzata dal legislatore per risolvere problemi di crisi economica**, sicché

[13] Interessante sul tema la lettura di V. UCKMAR, *L'incertezza nel diritto tributario, in* AA.VV., *La certezza del diritto. Un valore da ritrovare,* Milano, 1993, p.49; E.De Mita, *La legalità tributaria,* Milano, 1993; G. Marongiu, *Lo statuto del contribuente, ne La Costituzione fiscale, allegato a Il fisco,* 1994, p. 6437, ss. ; N. Forte, *L'erosione del canone costituzionale del dominio delle regole nella politica tributaria italiana. Riflessioni per una revisione dei principi della costituzione fiscale,* in Studi in onore di V. Uckmar, Padova, 1997, I, p. 499 ss.

[14] E. Della Valle, *Affidamento e certezza del diritto tributario,* Milano 2001, p. 17. L'autore rileva la difficoltà per l'interprete di avere una visione di insieme di un sistema costituito da un susseguirsi di norme. Alcuni autori (G. Zizzo, *Riflessioni in tema di tecnica legislativa e norma tributaria, in* Rassegna Trib., 1988, I, p. 185) ritengono che sarebbe utile tornare ad una legislazione tributaria generale e organizzata per disciplinare in termini generali le varie fattispecie, secondo principi costanti e comuni.

[15] Il legislatore comunitario ha frequentemente invitato gli Stati membri alla chiarezza delle norme. Anche la Corte di giustizia UE ha precisato che il principio della certezza del diritto impone necessariamente che il contribuente abbia una visione della norma chiara e trasparente, affinchè possa conoscere senza ambiguità i propri diritti e quindi gli obblighi nei confronti dell'ordinamento, esercitando il proprio diritto di difesa senza inutili limitazioni (cfr. tra le tante Corte di giustizia, sentenza 9 luglio 1981, causa 169/1980, *Amministrazione delle dogane c.Société Anonime Gondrand, in* www.curia.ue.it. F. Amatucci, *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente,* in Rass. Trib. 2010, 326, ss.

il proliferare di norme retroattive, o meglio di norme interpretative, è stato lo strumento per risolvere le difficoltà di bilancio statale[16].
Il legislatore spesso si è servito di norme retroattive per risanare le casse erariali, **incrementando le entrate di bilancio o diminuendo le spese (v. Corte cost. n. 149 del 2017)**. In altri casi, la norma retroattiva è stata utilizzata per consentire di definire contenziosi instauratisi tra lo Stato e i contribuenti, assicurando l'esito vittorioso della lite agli enti pubblici, evitando le spese di soccombenza, ma ovviamente compromettendo gli interessi dei privati cittadini.

Come verrà approfondito nel prosieguo, in queste situazioni è spesso intervenuta la Corte costituzionale, che ha cercato di trovare un **equilibrio tra gli interessi dei singoli e le esigenze di bilancio dello Stato, privilegiando spesso l'utilità concreta delle norme retroattive**, non dichiarandone l'illegittimità costituzionale nelle ipotesi in cui, pur ledendo diritti individuali, producessero effetti positivi sulla finanza nazionale. La Consulta, pur continuando a definire il principio di irretroattività come "*fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell'ordinamento, cui il legislatore deve in linea di principio attenersi",* ha avuto un atteggiamento molto permissivo nei confronti delle disposizioni normative in esse contenute, quando si è tratta di ragioni di finanza pubblica, mentre in assenza di ripercussioni sulle casse dello Stato, l'atteggiamento della Corte non è stato uguale. [17] Secondo la giurisprudenza comunitaria, invece, la valutazione di interessi di natura finanziaria non è sufficiente a giustificare l'adozione di norme retroattive, sicché in tal modo non si può legittimare la lesione della previsione convenzionale dell'art. 6 della CEDU. Va, quindi, rilevata, almeno in alcune pronunce, una differenza di indirizzo tra la Corte costituzionale e la Corte di Strasburgo, in tema di rilevanza degli interessi finanziari dello Stato ai

[16]L'art. 81 Cost. prevede che è compito dello Stato assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico. Con tale disposizione il Legislatore ha codificato il principio dell'equilibrio di bilancio che in qualità di principio di rilievo costituzionale da tutelare può giustificare la necessità di un intervento retroattivo.
[17] Cfr.Meneghini L. *I contrasti tra Corte EDU e Corte Costituzionale sulle leggi retroattive che eliminano diritti di lavoratori e pensionati: quale idea per un avvio di soluzione;* in Rivista Giuridica del Lavoro e della Previdenza Sociale, 2012, p. 370, che afferma come "quando il conto lo pagano gli istituti di credito e non lo Stato, (la Corte) non considera prevalenti e di rilievo generale gli interessi di entità diffuse e importantissime nella vita economica e complessiva quali sono le banche".

fini della giustificazione della adozione di norme retroattive che ledono diritti individuali ed interferiscono con l'Amministrazione della giustizia. [18]
Sul discorso si tornerà anche nel prosieguo, ma è importante precisare che la Corte EDU ha, generalmente, ritenuto che è vietato al potere legislativo di stabilire una regolamentazione innovativa e portata retroattiva dei diritti derivanti dalle leggi in vigore, tuttavia, il principio della preminenza del diritto e la nozione di "processo equo" sanciti dall'art. 6 della CEDU, ostano - salvo che per motivi imperativi di interesse generale – all'ingerenza del potere legislativo nell'amministrazione della giustizia al fine di influenzare l'esito giudiziario di una controversia (sentenze 11.12.2012 De Rosa c. Italia; 7.6.2011 Agrati c. Italia; Grande Camera 29.3.2006, Scordino c. Italia), ed ha ribadito che le circostanze addotte per giustificare misure retroattive devono essere intese in senso restrittivo (sentenza 14.2.2012, Arras c. Italia).
Quanto ai "*motivi di interesse generale"* tali da legittimare interventi retroattivi del legislatore la Corte EDU li ha ravvisati al verificarsi di specifiche condizioni, fra le quali la sussistenza di "*ragioni storiche epocali",* o anche la necessità di porre rimedio ad una imperfezione più aderente all'originaria volontà del legislatore (sentenza 23.10.1997, *National e Provincial Building Society ed altri* c.Regno Unito) o di "*riaffermare l'intento originale del Parlamento"* (sentenza 27.5.2004, *Ogis – Institu Stalinas e altri* c. Francia)

3. Retroattività della norma tributaria e certezza del diritto.

La certezza del diritto assume diverse connotazioni: può essere l'aspettativa di

[18] Questa divergenza ha portato a pronunce di indirizzo opposto. Si fa riferimento alle questioni riguardanti le norme interpretative intervenute a definire le modalità di calcolo dell'anzianità da riconoscere al personale amministrativo, tecnico e ausiliario, transitato presso l'amministrazione scolastica statale (c.d. caso Agrati o caso personale ATA) o per definire i criteri di liquidazione da parte dell'INPS delle pensioni degli italiani che avevano prestato la propria attività lavorativa in Svizzera. In questi casi la Corte costituzionale ha rigettato le questioni di legittimità costituzionale sollevate mentre la Corte EDU ha accolto i ricorsi presentati e condannato lo Stato italiano. Cfr. G. Amoroso, *Sui controlimiti alle norme della CEDU come parametro interposto nel giudizio di costituzionalità (a prima lettura di Corte cost. n. 264 del 2012) in Foro it. 2013,30.*M. Bignami, *La Corte EDU e le leggi retroattive, in* Questione Giustizia, 13 settembre 2017; F. Bilancia, *Le leggi retroattive ed interferenza nei processi in corso: la difficile sintesi di un confronto dialogico tra Corte costituzionale e Corte europea fondato sulla complessità del sistema dei reciproci rapporti, in* Giur. Cost., 2012, 4235; M. Massa, *Agrati, Corte europea vs. Corte costituzionale sui limiti alla retroattività, in* Forum di Quaderni Costituzionali, 14 giugno 2011; G.U. Rescigno, *Leggi di intepretazione autentica, leggi retroattive e possibili ragioni della loro incostituzionalità,* in Giur. Cost., 2012, 1072; A. Valentino, *Ancora sulle leggi di interpretazione autentica: il contrasto tra la Corte di Strasburgo e la Corte costituzionale sulle cc.dd. "pensioni svizzere", in* Osservatorio costituzionale AIC, 2013, 5 ss.

stabilità di situazioni giuridiche già esistenti, oppure può consistere nella semplice osservanza di disposizioni di legge da parte dell'autorità giudiziaria o da parte della pubblica amministrazione. Per comprendere il rapporto tra certezza del diritto e retroattività della norma tributaria occorre preliminarmente precisare che **la legge retroattiva non è di per sé illegittima.** La dottrina prevalente, in tema di retroattività tributaria, distingue tra retroattività "propria" ed "impropria".[19]

Si parla di retroattività "propria" quando sia la fattispecie che i suoi effetti si collocano nel passato rispetto all'entrata in vigore della legge. Si fa riferimento, ad esempio, alle disposizioni tributarie che stabiliscono una proroga dell'efficacia di esenzioni scadute; in questo caso dopo la scadenza il legislatore può stabilire che siano 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 retroattività "impropria" quando la legge stabilisce un tributo da corrispondere dopo la sua entrata in vigore, ma riferendolo a fatti verificatisi prima di essa. I casi di retroattività impropria sono stati rari e sono serviti soprattutto a recuperare a tassazione manifestazioni di capacità contributiva sfuggite nel passato. Si fa riferimento alla nota legge 246 del 1963, che fu anche oggetto di pronuncia da parte della Consulta con la sentenza n. 44 del 1966, che voleva applicare al passato l'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili.

Un altro indirizzo della dottrina[20] sostiene, invece, che questa distinzione non abbia fondamento e tutto il fenomeno della retroattività debba essere ricondotto a quello della retroattività impropria, non sussistendo alcuna differenza.

In realtà, nel caso di retroattività propria, gli effetti prodotti dalla norma non sono anticipati; essi si producono ugualmente dopo la sua entrata in vigore e coesistono, trattandosi come abbiamo detto di una proroga di esenzioni temporanee scadute, o di estinzione del potere di imposizione, o di un diritto al rimborso. Secondo questi autori non sarebbe possibile che una norma tributaria nuova possa andare indietro nel tempo, facendo nascere effetti giuridici per un periodo ormai già decorso.

---

[19] Cfr. 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.

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

Viene, quindi, in rilievo il tormentato rapporto tra la norma retroattiva è il principio di certezza del diritto.

La norma tributaria retroattiva dispone solo per il futuro e la caratteristica della retroattività è giustificata dal fatto che la norma assume a presupposto dell'imposta fatti accaduti nel passato.

L'art. 11 delle Preleggi fissa il principio di irretroattività della norma, affermando che la legge non dispone che per l'avvenire e che essa non ha effetto retroattivo. Con l'enunciazione del principio il legislatore ha inteso introdurre conseguenze fondamentali sia sul piano della certezza del diritto sia sul quello della tutela del cittadino. **Il principio della certezza del diritto** rappresenta la base di un sistema giuridico ed è implicito nel sistema ordinamentale.

Il diritto nasce dall'esigenza di conoscere con chiarezza la regola imposta dall'ordinamento, stabilendo ciò che è lecito e ciò che non lo è.

Appare evidente che una norma retroattiva tributaria pone dubbi sulla certezza del diritto. Il rispetto del principio della certezza del diritto passa attraverso l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di esercitare le proprie attribuzioni rispettando il principio di buona fede e legittimo affidamento del contribuente, principi basilari che regolano il dialogo tributario.

La Corte costituzionale, fin dall'inizio, ha assunto un atteggiamento largamente possibilista nei riguardi delle leggi retroattive tributarie.

La lettura della giurisprudenza costituzionale fa emergere, contestualmente alla mancanza di individuazione di criteri stabili, una tipologia casistica nel quale l'esito del giudizio di legittimità costituzionale è determinato da valutazioni relative alla fattispecie concreta e, soprattutto, agli effetti della pronuncia sull'ordinamento, piuttosto che all'affermazione di un principio generale di carattere costituzionale vincolante per il legislatore e derogabile soltanto in casi eccezionali.

Nella prima pronuncia della Consulta sulla questione si afferma: " *Il principio generale della irretroattività delle leggi, attualmente enunciato nell'articolo 11 delle disposizioni sulla legge in generale, rappresenta un'antica conquista della nostra civiltà giuridica. Esso però non è mai assunto nel nostro ordinamento alla dignità della norma costituzionale; né vi è stato elevato dalla vigente costituzione, se non per la materia penale…Per le materie diversa da quella penale, l'osservanza del tradizionale principio è dunque rimessa, così come in passato, alla prudente valutazione del legislatore, il quale, peraltro, salvo estrema necessità, dovrebbe ad esso attenersi, essendo, sia nel diritto pubblico, che in quello privato, la certezza dei rapporti preferiti (anche se non definiti in via di*

giudicato, transazione etc.) uno dei cardini della tranquillità sociale e del vivere civile. Con ciò non si vuole escludere che in singole materie, anche fuori di quella penale, l'emanazione di una legge retroattiva possa rivelarsi in contrasto con qualche specifico precetto costituzionale. Si vuole semplicemente affermare il concetto che nel nostro ordinamento il principio di irretroattività della legge non assurge, nella sua assolutezza, a precetto costituzionale" (Corte cost., 8.7.1957, n. 118).

La dottrina ha precisato che "*La certezza del diritto, ritenuto necessario presupposto di ogni ordinamento giuridico e quindi anche di quello comunitario, sotto il profilo della tutela delle situazioni individuali, si traduce nei principi di legittimo affidamento e di rispetto dei diritti quesiti"*[21]. Tale principio si articola in tre sottoprincipi: quello di irretroattività degli atti normativi, quello della tutela del legittimo affidamento e quello della protezione dei diritti quesiti.

Un indirizzo ritiene che la certezza del diritto si presenta come un aspetto della separazione tra politica e diritto, e ha fondamento nella legalità dell'amministrazione, e nell'autonomia della magistratura. [22]

Il legislatore decide emanando una legge, e decide se l'abroga o la modifica, ma fino a quando la lascia in vigore non ha modo di controllarne l'applicazione. Ma ciò che deve assicurare è la certezza della norma, perché una norma incerta è inefficiente, lasciando le parti interessate nella convinzione di poter abusare di tale confusione, per ottenere maggiori benefici rispetto ai costi di un giudizio.

Nonostante l'autorevolezza dell'assunto che enuncia, l'art. 11 cit. è una norma di legge ordinaria, che soccombe dinanzi a norme di pari rango nell'ipotesi in cui dispongano la retroattività della norma tributaria. "*In presenza di norme di pari rango, l'art. 11 Preleggi può dunque funzionare solo quale criterio interpretativo, risolvendo il dubbio se una norma sia o meno retroattiva nel senso della sua non retroattività".* [23] La dottrina è concorde nel ritenere che, con l'unica eccezione delle norme penali incriminatrici (art. 25, comma 2, Cost.), il principio di irretroattività non ha rango costituzionale.[24] Se l'irretroattività delle leggi penali è sancita inequivocabilmente nell'art. 25 Cost. altrettanto non si può dire per

[21] Sono parole di L. Azzena, *L'integrazione attraverso i diritti,* Torino, 1998, p.116.

[22] Cfr. Cheli, *Lo Stato costituzionale. Radici e prospettive. Roma, 2006, p.23 ss.*

[23] G.Melis, op. cit.

[24] Cfr. R. Caponi, Atti convegno Consiglio Superiore della Magistratura "Diritto, processo, tempo", 2000. Secondo l'autore l'art. 11 disp. prel. cc. Stabilisce una regola rivolta all'interprete ed una rivolta al legislatore, perché al principio di irretroattività può sottrarsi il legislatore ordinario, ma non può sottrarsi l'interprete.

la disciplina relativa ai tributi.[25] Si precisa che l'art. 11 disp. prel. c.c. stabilisce una regola rivolta all'interprete ed una rivolta al legislatore, perché al principio di irretroattività può sottrarsi il legislatore ordinario, ma non può sottrarsi il giudice. Se il giudice applicasse ad una data fattispecie una regola diversa, perché successiva " *da quella applicabile in base ai canoni ordinari della intertemporalità (in primo luogo, tempus regit actum), incorrerebbe in un vizio censurabile per Cassazione ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.*". [26]

4. La retroattività della norma tributaria in ambito comunitario.

Nel diritto comunitario la certezza del diritto è una esigenza condivisa. La definizione del concetto di retroattività tributaria in ambito comunitario si è ritenuta necessaria per consentire di individuare forme di tutela a favore dei contribuenti nei confronti di un fenomeno diffuso, nei diversi sistemi fiscali nazionali, in grado di compromettere notevolmente la certezza del diritto, oltre a pregiudicare la programmazione economica dei Governi.

L'Unione europea ha richiamato frequentemente gli Stati membri alla necessità di garantire la certezza del diritto. Interessante la precisazione fatta dalla nota sentenza Foto-Frost della Corte UE secondo cui ammettere la possibilità di: "*divergenze tra i giudici nazionali sulla validità di atti comunitari potrebbe compromettere la stessa unità dell'ordinamento giuridico comunitario e attentare alla fondamentale esigenza della certezza del diritto*"[27].

Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia la retroattività delle norme fiscali è strettamente collegata a situazioni in cui si priva il contribuente, anche attraverso norme procedimentali, di diritti o di vantaggi, con l'effetto di compromettere il legittimo affidamento. Si ricorda che, ai fini dell'efficacia, le norme procedimentali hanno applicazione immediata, mentre per quelle sostanziali opera il limite dei rapporti esauriti. E di questa distinzione i giudici comunitari sembrano tenere conto.

---

[25] Cfr.R. Cellentani E. Mano G., *Statuto del contribuente e retroattività tributaria, in* Dir.Prat.Trib., 20017, p.511.

[26] E' un'opinione condivisa, tra tutti si segnala anche A. Gentili, *Sulla retroattività delle leggi civili, il diritto come discorso,* Tratt.dir.priv. a cura di G. Iudica e P.Zatti, Milano 2013, 29 ss.

[27] Corte di giustizia, sentenza 22 ottobre 1987, causa 315/85, *Foto Frost c Hautptzollamt Lubeck – Ost, in* www.curiaeu.it. La giurisprudenza della Corte di giustizia ha suggerito la rilevanza del profilo soggettivo dell'affidamento, e quindi della diligenza dell'operatore nella valutazione delle circostanze che determinano l'affidamento, sicchè il contribuente è tenuto ad essere prudente ed attento ed a prevedere che la normativa comunitaria possa essere modificata, essendo tenuto anche ad assicurare che siano rispettate le procedure (Corte di giustizia, sentenza 15 dicembre 2005, Causa C – 148/04).

L'efficacia nel tempo della norma fiscale nel diritto comunitario risponde all'esigenza di assicurare il principio di prevedibilità e di affidamento che impediscono al legislatore nazionale e comunitario di intervenire con norme con efficacia retroattiva che introducono modifiche sfavorevoli non prevedibili. [28]

Con riguardo al diverso fenomeno dell'efficacia retroattiva delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia, anche le decisioni a favore dei contribuenti, che sanciscono l'incompatibilità comunitaria di norme impositive che possano generare il diritto al rimborso, si considerano limitate nell'effetto se possono compromettere o determinare gravi sconvolgimenti finanziari nazionali di notevole entità.

Generalmente, secondo la giurisprudenza comunitaria, si può derogare al principio di certezza delle situazioni giuridiche e, quindi, della tutela dell'affidamento, che non consente la retroattività degli atti tributari, in via eccezionale, quando sia necessario lo scopo da raggiungere, rappresentato da un interesse pubblico concreto e purché il legittimo affidamento degli interessati sia rispettato.

I giudici di Lussemburgo, nel valutare la portata non assoluta del divieto di retroattività tributaria, e dunque del principio di applicazione immediata delle norma comunitaria o nazionale attuativa, hanno affermato che possono essere ritenute salvaguardate le aspettative legittime del cittadino soltanto nei casi in cui situazioni sorte precedentemente alla nuova normativa non siano ancora consolidate (retroattività impropria o retrospettività) al momento in cui quest'ultima entra in vigore, sancendo l'esclusione per rapporti esauriti. Secondo la Corte di Giustizia solo in questo caso, con eccezione delle norme che stabiliscono il recupero degli aiuti di Stato, la norma che opera nel passato attraverso l'applicazione immediata, sarebbe priva di effetto retroattivo e non violerebbe le posizioni dei singoli.[29] In sede comunitaria valgono gli stessi criteri stabiliti dall'ordinamento nazionale per determinare l'affidamento. Essi

[28] Corte di giustizia, *Sudholz,* causa C-17/01 del 29 aprile 2004 e *Terra Baubedarf-Handel GmbH,* causa C-152/02 del 29 aprile 2004.

[29] Secondo la Corte di giustizia un operatore economico diligente è certamente in grado di accertare se la procedura per l'emanazione di una norma tributaria agevolativa di cui intende beneficiare (compatibile con gli aiuti di Stato) sia stata rispettata, pertanto, in tema di aiuti fiscali, non può certamente farsi affidamento a decisioni che non provengono dalla Commissione cfr. sent. Corte di Giustizia, *Unicretio Italiano C-148/04 del 15 dicembre 2005,* che mette in evidenza come la compatibilità di un aiuto con il mercato comune rientra nella competenza esclusiva della Commissione, sicchè un operatore diligente non può fare affidamento su una decisione che non proviene dalla Commissione.

consistono nella ragionevolezza della convinzione del contribuente nelle situazioni in cui l'operatore abbia rispettato gli obblighi di diligenza, oltre che dall'assenza di interessi contrapposti prevalenti fondanti l'applicazione retroattiva. [30]Tale convinzione, per esempio, può essere determinata dal cosiddetto "**effetto annuncio**", ossia la comunicazione ufficiale del legislatore che intenda adottare un nuovo intervento normativo oppure una modifica legislativa. L'effetto annuncio viene dato con un comunicato stampa o comunicazione da parte del Ministero delle Finanze di un disegno di legge proposto in Parlamento, ed è riconosciuto nel diritto comunitario e dalla Corte di giustizia. Questa procedura consente ad una nuova legge tributaria di applicarsi retroattivamente a partire dal giorno in cui il Governo ha inviato la comunicazione ufficiale, con la quale annuncia la sua intenzione di modificare norme precedenti o di intervenire con nuove disposizioni.
In Italia, a differenza di altri ordinamenti come la Svezia, la Germania, il Belgio e la Spagna, non si utilizza il sistema dell'effetto annuncio per applicare il divieto di retroattività. Peculiare è la declinazione del principio di irretroattività in tema di recupero di aiuti di Stato, dove la Corte di giustizia assume una particolare posizione, derogando al principio della tutela dell'affidamento e al divieto di retroattività, giungendo a ritenere che l'illegittimità degli atti e delle procedure sia in grado di superare retroattivamente anche il limite dei rapporti esauriti e del giudicato. [31]

Con riferimento agli atti comunitari, la giurisprudenza UE ha stabilito che un Regolamento non può avere applicazione retroattivamente, eccetto che non venga espressamente stabilito [32]. Secondo la Corte di giustizia il Regolamento può incidere con le nuove disposizioni retroattivamente anche su situazioni consolidate come rapporti giuridici definiti anteriormente all'entrata in vigore, ma solo se ciò risulti dal testo o dalla "ratio" della disposizione, e se ciò sia necessario per il raggiungimento degli scopi

[30] Occorre che l'Amministrazione abbia causato ragionevoli aspettative nei confronti di un contribuente accorto e prudente.
[31] Corte di Giustizia, *Lucchini,* causa 119/05 del 18 luglio 2007. I giudici comunitari hanno anche stabilito che il legittimo affidamento non può servire ad eludere, attraverso l'irretroattività della norma procedimentale sopravvenuta, l'esecuzione di una decisione della Commissione in materia di aiuti di Stato. Secondo la nostra Corte costituzionale (Corte cost. n. 525 del 2000), invece, vige nel nostro Paese un divieto di annullamento degli effetti del giudicato attraverso la retroattività in materia tributaria.
[32] Sent. Corte di Giustizia *Gesamthochschule,* del 29 gennaio 1985, causa 234/83, in Racc. 1985, 327.

perseguiti. [33]
Anche i giudici di Strasburgo sono intervenuti in tema di retroattività delle norme, escludendo che l'assenza di un generale divieto di retroattività legislativa nella Carta convenzionale possa significare la generale possibilità per i legislatori nazionali di adottare norme retroattive senza limiti. La Corte ha precisato che, solo in linea di principio, nulla vieta al potere legislativo di regolamentare in materia civile con nuove disposizioni dalla portata retroattiva diritti risultanti da leggi in vigore. Secondo la Corte, il principio di preminenza del diritto e il concetto di equo processo sanciti dall'art. 6 ostano, salvo che per imperative ragioni di interesse generale, all'ingerenza del potere legislativo nell'amministrazione della giustizia, al fine di influenzare l'esito giudiziario di una controversia[34].

5. Il requisito di attualità della capacità contributiva

Nell'ambito della declinazione del principio di irretroattività della norma tributaria assume rilievo l'inquadramento dei limiti alla retroattività del tributo, intesa come possibilità di assumere a presupposto di imposta un fatto espressivo di capacità contributiva manifestatosi in periodi di imposta antecedenti quello della introduzione della norma, quando il fatto costituente presupposto era privo di rilevanza ai fini impositivi o formava oggetto di minore tassazione.
La capacità contributiva è presupposto della contribuzione: essa deve rispondere ai requisiti della effettività e della attualità, laddove l'attualità non sarebbe che una specificazione del requisito di effettività. La capacità contributiva, infatti, deve essere contestualizzata.[35] Essa deve

[33] La Corte di giustizia ha considerato i rapporti esauriti e le situazioni consolidate ai fini della limitazione dell'efficacia retroattiva delle norme nazionali e del riconoscimento del rimborso nel caso di sentenze interpretative che dichiarano la incompatibilità di tributi nazionali. Secondo la dottrina l'<<eccezionalità della deroga all'intangibilità dei rapporti esauriti è forse ravvisabile unicamente nell'obiettivo prioritario della repressione dell'evasione fiscale ed in caso di utilizzo improprio di norme agevolative fiscali>> è la tesi di F.Amatucci, *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente,* Rassegna Tributaria, 2/2010, p.326.
[34] Corte EDU sent. 11 dicembre 2012, 11 febbraio 2010, Javauge c. Francia; Tarbuk c. Croazia; 11 dicembre 2012, De Rosa c. Italia; 14 febbraio 2012, Arras c. Italia; 25 novembre 2010, Lilly France c. Francia; 21 giugno 2007, SCM Scanner de L'Ouest Lyonnais c. Francia.
[35] Pregevole una sentenza della Corte costituzionale, la n. 44 del 1966, che precisò la necessità dell'attualità della capacità contributiva nel momento generativo della pretesa statale alle contribuzione. Nella fattispecie la Consulta evidenziò come la pretesa di pagamento si basasse su rapporti esauriti. Inoltre l'efficacia retroattiva della norma non era "*sorretta da alcuna razionale*

sussistere nel momento in cui la norma che qualifica la fattispecie acquista efficacia all'interno dell'ordinamento giuridico. [36] Per questo motivo l'utilizzo del principio della capacità contributiva come limite al principio di retroattività della norma tributaria è stato criticato da chi lo ha considerato un limite più apparente che reale.

Il dibattito si è concentrato, in questi ultimi anni, sul principio di capacità contributiva e sulla tutela dell'affidamento, principio questo che sarà oggetto di approfondimento nel paragrafo successivo. In generale, si è già detto che si ritiene la legittimità della retroattività della norma sostanziale tributaria, con l'unico limite che "*la retroattività sia tanto smaccata….da vulnerare il principio di attualità della capacità contributiva".* [37] Con riferimento al prelievo fiscale, la capacità contributiva deve corrispondere ai requisiti della effettività e della attualità, ciò perché la capacità contributiva non deve essere meramente supposta o remota ma deve essere effettiva ed attuale. L'art. 53 Cost. nel rapporto tra capacità contributiva e retroattività della norma, pertanto, assume un ruolo fondamentale, che è quello di assicurare un equilibrio tra: "*il principio di tutela della persona e quello della tutela dell'interesse collettivo: se da un lato esso è presupposto del dovere di solidarietà(…), dall'altro il medesimo principio tutela la persona, evitando che le esigenze tributarie prevalgano a prescindere dall'effettiva idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta*"[38].

Il principio di capacità contributiva è un vincolo per il legislatore che è tenuto a predisporre gli atti normativi funzionali al reperimento delle risorse per il mantenimento dell'apparato pubblico, sulla base di un indice sicuro ed effettivo di ricchezza. E proprio nell'ambito del perseguimento di tale finalità che è evidente la problematicità del rapporto tra capacità contributiva e retroattività della norma.[39] È possibile, infatti, che la legge imponga doveri tributari per presupposti di imposta avvenuti nel passato, purchè la pretesa non si riferisca a rapporti molto risalenti nel tempo che fanno venire meno il presupposto dell'attualità dell'imposizione e, quindi, la capacità contributiva

---

presunzione che gli effetti economici dell'alienazione, e del valore realizzato con essa, permangano nella sfera patrimoniale del soggetto".

[36] V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario,* Milano, Giuffrè, 2005, p. 192.

[37] Cfr. G. Falsitta, *Per un fisco "civile". Casi, critiche e proposte.* Milano, Giuffrè, 1996, 69.

[38] C.Buzzacchi, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali.* Milano, Giuffrè, 2011.

[39] C. Buzzacchi, *La solidarità tributaria op. cit.* Secondo l'autrice emerge il legame, assai problematico, tra un prelievo retroattivo e l'ossequio del principio di capacità contributiva, inteso quale parametro che impone di prelevare la ricchezza in base ad un indice di ricchezza sicuro ed effettivo.

del contribuente. Come evidenziato da attenta dottrina "*una legge tributaria può anche essere retroattiva (…)purché si possa ragionevolmente presumere che la manifestazione della capacità contributiva permanga anche nel momento dell'efficacia dell'atto normativo*" intervenuto successivamente. [40]

6. Il principio dell'affidamento.

Il principio dell'affidamento è uno dei pilastri che regolamenta l'ordinamento tributario.[41] La tutela dell'affidamento in materia tributaria permette al contribuente di poter operare sulla base di una situazione giuridica precedente all'innovazione normativa, senza subire il pregiudizio di successive modifiche sfavorevoli. **Il principio non pone un divieto di retroattività assoluto**, può infatti derogarsi al principio di certezza delle situazioni giuridiche, in via eccezionale, qualora lo esiga lo scopo da raggiungere. La Corte costituzionale (Corte cost. 27.6.2017, n. 149) ha chiarito che il valore dell'affidamento, che trova copertura costituzionale nell'art. 3 Cost., non esclude che il legislatore possa assumere disposizioni che modifichino in senso sfavorevole agli interessati la disciplina dei rapporti giuridici "*anche se l'oggetto di questi sia costituito da diritti soggettivi perfetti",* purchè tali disposizioni non trasmodino in un regolamento irrazionale, frustando l'affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica. Pertanto, l'intervento retroattivo del Legislatore può incidere sull'affidamento dei cittadini a condizione che trovi giustificazione in "principi diritti e beni di rilievo costituzionale" e, dunque, abbia una "causa normativa adeguata", come un interesse pubblico sopravvenuto, sempre nel rispetto del principio di ragionevolezza inteso come "proporzionalità". [42]

---

[40] V.Mastrojacono, *I limiti della retroattività nel diritto tributario,* Milano, Giuffrè, 2005.

[41] La Corte di Cassazione, con sentenza n. 21513 del 2006, ha precisato che: "*Il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, l. n. 212 del 2000, e trovando origine negli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost., è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa".* Inoltre, con riferimento all'art. 10 precisa: "*A differenza di altre norme dello Statuto, che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente, la previsione del citato art. 10 è dunque espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della l. n. 212 del 2000, sicchè essa vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, risultando così applicabile ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore".*

[42] Molto interessante il pensiero della Corte costituzionale espresso nella motivazione della sentenza n. 149 del 2017: <<*Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, il valore del legittimo affidamento, il quale trova copertura costituzionale nell'art. 3 Cost., non esclude che il legislatore possa assumere disposizioni che modifichino in senso sfavorevole agli interessati la disciplina di rapporti giuridici "anche se l'oggetto di questi sia costituito da diritti soggettivi perfetti", ma esige che ciò avvenga alla condizione "che tali disposizioni non trasmodino in un regolamento irrazionale, frustando, con riguardo a situazioni*

Nel paragrafo precedente abbiamo sottolineato come il nostro ordinamento abbia consentito di rafforzare il divieto di retroattività delle norme basandolo per lungo tempo solo sull'attualità della capacità contributiva, ma il divieto di retroattività di una norma tributaria non può non tenere conto delle aspettative legittime dei contribuenti ingenerate da disposizioni tributarie he non sono efficaci per il passato. La tutela del contribuente non ha efficacia solo a livello orizzontale, ossia tra singoli cittadini od operatori economici comunitari, ma anche tra cittadino e Stato membro e tra quest'ultimo e gli organi dell'Unione, e la violazione del principio dell'affidamento può riguardare non solo gli atti di tipo amministrativo (un provvedimento legittimo o un comportamento chiaro e univoco dell'Amministrazione), ma anche quelli di tipo legislativo.

Il principio dell'affidamento trova il fondamento nella libera iniziativa economica, garantendo la tutela delle aspettative dei contribuenti, e traducendosi nella tutela della pianificazione fiscale. Il principio è stato richiamato più volte dalla giurisprudenza costituzionale che a tale riguardo si esprime in modo uniforme, affermando : "*al di fuori della materia penale (dove il divieto di retroattività della legge è stato elevato a dignità costituzionale dall'art. 25 Cost.), l'emanazione di leggi con efficacia retroattiva da parte del legislatore incontra dei limiti che questa Corte ha da tempo individuato, e che attengono alla salvaguardia, tra l'altro, di fondamentali valori di civiltà giuridica posti a tutela dei destinatari della norma e dello stesso ordinamento, tra i quali vanno ricompresi il rispetto del principio generale di ragionevolezza e di eguaglianza, la tutela del'affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connaturato allo Stato di diritto e il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario" (Corte cost. 2.2.2014, n. 69; 17.12.2013, n. 308; 30.9.2011, n. 257; 28.3.2008, n. 74 e molte altre ancora).*

---

sostanziali fondate sulle leggi precedenti, l'affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica (sentenza n. 56 del 2015, n. 302 del 2010, n. 236 e n. 206 del 2009). Solo in presenza di posizioni giuridiche non adeguatamente consolidate, dunque, ovvero in seguito alla sopravvenienza di interessi pubblici che esigono interventi normativi diretti a incidere peggiorativamente su di esse, ma sempre nei limiti della proporzionalità dell'incisione rispetto agli obiettivi di interesse pubblico perseguiti, è consentito alla legge di intervenire in senso sfavorevole su assetti regolatori precedentemente definiti (ex plurimis sentenza n. 56 del 2015" (sentenza n. 216 del 2015; si vedano anche, tra le tante, le sentenze n. 160 e n. 103 del 2013, n. 416 del 1999). L'intervento retroattivo del legislatore, dunque, può incidere sull'affidamento dei cittadini a condizione che: " 1) trovi giustificazione in "principi, diritti e beni di rilievo costituzionale" (ex multis sent. n. 308 del 2013), e dunque abbia una "causa normativa adeguata" (sentenze n. 203 del 2016, n. 34 del 2015 e n. 92 del 2013), quale un interesse pubblico sopravvenuto (sentenze n. 16 del 2017, n. 216 e n. 56 del 2015) o una "inderogabile esigenza" (sentenza n. 349 del 1985); 2) sia comunque rispettoso del principio di ragionevolezza (fra le tante, sentenza n. 16 del 2017), inteso, anche, come proporzionalità (sentenza n. 203, e n. 108 del 2016; n. 216 e n. 56 del 2015) >>.

Buona fede ed affidamento camminano insieme (anche se sono istituti che presentano evidenti differenze), in quanto espressioni frequentemente utilizzate per riferirsi a regole e principi di correttezza ispirati alla lealtà del rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria. Il principio di buona fede è immanente nell'ordinamento giuridico ed impone alle parti di agire nel rispetto delle regole di reciproca correttezza e, quindi, nel rispetto del reciproco affidamento[43]. Ne consegue che l'affidamento deve essere necessariamente richiamato quando si parla di retroattività della norma tributaria, in quanto utilizzato spesso per individuare i limiti della retroattività normativa favorevole e per rispettare la regola di tutelare le aspettative del contribuente ingenerate dal comportamento della Amministrazione e, quindi, la buona fede del dialogo tributario.

Ma **il principio dell'affidamento non si identifica con il concetto di buona fede**. Apparentemente i termini appaiono sinonimi, in quanto: "*L'affidamento costituisce una particolare applicazione del principio non scritto, di derivazione romanistica, di buona fede e tutela le aspettative generate da un precedente comportamento dell'amministrazione o del legislatore*". [44]

Ma i due istituti, per quanto interconnessi, presentano specifiche peculiarità.

Il principio di buona fede e di collaborazione rappresenta un canone di comportamento che impone alle parti del rapporto impositivo doveri reciproci di correttezza, lealtà, trasparenza, imparzialità, collaborazione e cooperazione, mentre *"l'affidamento costituisce una manifestazione del principio di buona fede.*[45]

La giurisprudenza di legittimità ha valorizzato il principio dell'affidamento, ritenendolo immanente nel diritto tributario, oltre che in tutti i rapporti di diritto pubblico, e vincolante per l'interprete: "*in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, risultando così applicabile ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore*" (Cass. n. 21513 del 2016).

La dottrina rileva una differenza tra due categorie di tutela dell'affidamento:

---

[43] La dottrina ha rilevato come nel diritto tributario il concetto di buona fede non era stato molto approfondito, probabilmente perché essendo le discipline tributarie una derivazione del diritto amministrativo, il principio di buona fede nelle discipline amministrativistiche non ha avuto molto successo. Solo più tardi parte della dottrina ha espresso delle aperture, esprimendo consenso alla diffusione del concetto di buona fede nel diritto amministrativo e di conseguenza al diritto tributario. Con lo Statuto dei diritti del contribuente il legislatore ha dato rilievo e riconoscimento in ambito tributario al principio di buona fede che ha assunto importante rilevanza nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente.

[44] Cfr. M. Gigante, *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e legittimo affidamento,* Milano, 2008 che in nota richiama la tesi di M. Merusi.

[45] Sono parole di M. Gigante, *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e legittimo affidamento,* Giuffrè, Milano, 2008, nota 2, p. 2.

l'una tutela l'affidamento del contribuente nei confronti dell'operato della pubblica amministrazione, mentre l'altra tutela il contribuente nei confronti del legislatore. [46]

Quando si parla di tutela del legittimo affidamento si fa riferimento al concetto di **buona fede oggettiva**[47], ossia alla convinzione di agire in conformità alle regole dell'ordinamento, mentre se tale convinzione viene generata da una falsa rappresentazione della realtà, si parla di buona fede soggettiva.[48] Infatti, secondo l'indirizzo tradizionale, nella definizione di affidamento meritevole di tutela va tenuto conto sia della ragionevolezza dell'affidamento, sia di elementi oggettivi. Un intervento retroattivo è legittimo solo nelle ipotesi in cui l'affidamento da parte dei cittadini fa leva su condizioni oggettive, giuridicamente qualificate, non su dati soggettivi e psicologici. [49]

Quanto al rapporto tra principio di affidamento e buona fede, va osservato quanto segue.

Lo Statuto dei diritti del contribuente[50] introduce il principio di buona fede

---

[46] In materia tributaria, il potere di qualificare differentemente il presupposto di imposta spetta al legislatore e quindi non è una prerogativa dell'Amministrazione finanziaria.

[47] Quando si parla di buona fede oggettiva si mutua il concetto dagli studi di diritto amministrativo in base ai quali questo istituto implicherebbe, da un lato, il dovere dell'Amministrazione finanziaria di non contravvenire ai propri orientamenti e, dall'altro, il dovere per la pubblica amministrazione di agire con lealtà e trasparenza. Secondo la dottrina più attenta, il principio di buona fede oggettiva sarebbe desumibile dall'articolo 97 Cost. e, più precisamente, dai principi di imparzialità e buon andamento. Cfr. M. Logozzo, *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione,* in Università LUISS Guido Carli di Roma, 19 dicembre 2012, (in www.giustizia-tributaria.it).

[48] La Corte di Cassazione, con sentenza n. 8514 del 2019, ha recentemente precisato che l'affidamento del contribuente di fronte al mutamento di indirizzo interpretativo dell'Amministrazione finanziaria deve essere valutato avendo riguardo all'inderogabilità delle norme tributarie ed all'indisponibilità della relativa obbligazione, alla vincolatività della funzione impositiva ed all'irrinunciabilità del diritto da parte del Fisco, "sicchè l'eventuale violazione del principio di buona fede nello svolgimento dell'attività amministrativa non obbliga l'Amministrazione ad emanare un provvedimento *contra legem* per il solo fatto che, nella fase istruttoria, abbia erroneamente valutato la disciplina applicabile".

[49] Interessante la tesi di Pugiotto A. , *Le leggi interpretative a corte: vademecum per giudici a quibus,* in Giurisprudenza Costituzionale, 2008, secondo cui vi sono alcuni nodi da sciogliere, primo tra tutti l'individuazione del confine tra affidamento legittimo (costituzionalmente rilevante) e una situazione psicologica soggettiva di fiducia (costituzionalmente irrilevante).

[50] La Corte di Cassazione ha chiarito il ruolo svolto dallo Statuto dei diritti del contribuente nell'ordinamento tributario, affermando che le norme della legge 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. Statuto del contribuente), emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. e qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario, sono, in alcuni casi, idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione della norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria; conseguentemente, non possono fungere

nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, stabilendo con l'art. 10, comma 1, una regola di condotta generale che disciplina il rapporto tributario.[51] Ai sensi della norma, i rapporti tra fisco e contribuente sono improntati al principio di "collaborazione e della buona fede". La disposizione afferma un principio "innovativo" che regolamenta il rapporto tributario, e nello stesso tempo "interpretativo" delle vicende che coinvolgono soggetti passivi in relazione all'Amministrazione finanziaria.[52]

Per la Corte di Cassazione: "*ogni qualvolta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività e una che l'escluda, l'interprete dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione come conforme a criteri generali introdotti con lo Statuto del contribuente e attraverso di essi ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati dallo stesso legislatore con lo statuto"*(Cass. n. 17576 del 2002).

L'Amministrazione finanziaria non è un comune soggetto, ma una pubblica amministrazione, pertanto è soggetta alla legge ed è obbligata all'osservanza di particolari doveri, primo tra tutti quello di attuare alcuni principi costituzionali, ivi compresi quelli previsti dall'articolo 97 Cost., tra cui l'obbligo di imparzialità, mentre l'articolo 10 dello Statuto del contribuente statuisce che i rapporti tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria debbano essere improntati al principio di buona fede.

E' quindi evidente la differenza tra le due categorie. [53]

---

da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse.

[51] L'art. 10, comma 1, della l. n. 212 del 2000 stabilisce che: " I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede", stabilendo nei successivi commi che: " Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorchè 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" e "le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto". La Corte di Cassazione, con sentenza n. 14587 del 2018 ha affermato che: " il principio di legale collaborazione e buona fede, tutelato dall'art. 10 della l. n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente) attiene ai rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria e non è riferibile alla potestà legislativa che, ove esercitata in violazione del legittimo affidamento dei cittadini, può assumere rilevanza sotto il profilo dell'illegittimità costituzionale".

[52] Cfr. Fortuna, *Statuto del contribuente, enti locali e prevenzione dell'illecito tributario, in* Il Fisco, 2001, 9783.

[53] Per un approfondimento cfr. M. Logozzo, *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione,* in Università LUISS Guido Carli di Roma, 19 dicembre 2012,

Un altro indirizzo ritiene, invece, che il principio di buona fede e di tutela dell'affidamento siano assimilabili e che l'art. 10 della l. 212 del 2000 rappresenti l'attuazione dell'art. 97 Cost., sicchè l'Amministrazione è tenuta a non abusare delle proprie attribuzioni per cagionare un danno al contribuente, dovendo perseguire l'interesse pubblico con il minor aggravio possibile per i privati.

Altra questione è quella della copertura costituzionale del principio della tutela dell'affidamento.

Secondo la giurisprudenza della Corte costituzionale, il principio di affidamento non gode di "autonoma" tutela costituzionale, non trovando alcun riferimento nelle disposizioni della Carta, e non può essere annoverato tra i diritti inviolabili a cui fa riferimento l'art. 2 della Costituzione. Secondo l'interpretazione offerta dalla Corte, l'affidamento troverebbe la sua tutela esclusivamente nel contesto del generale principio di "ragionevolezza" individuato dall'art. 3 Cost. (Corte cost. sent. n. 74 del 2008, con la quale la Corte afferma che il principio non è stato elevato a dignità costituzionale)[54].

Un altro orientamento, invece, sostenuto dalla dottrina minoritaria, ma che si ispira alla recente giurisprudenza della Corte EDU, ritiene che il principio dell'affidamento abbia piena dignità costituzionale ed è capace di rappresentare un limite alla legislazione retroattiva. Come si è precisato nel paragrafo precedente, la tutela dell'affidamento assume particolare importanza in ambito europeo ed, in particolare, nella giurisprudenza della Corte di giustizia e della Corte europea dei diritti dell'uomo.[55] In ambito comunitario, ai fini della limitazione della retroattività tributaria, la tutela dell'affidamento si caratterizza per la rilevanza che assume, (oltre alla necessità di garantire le necessità del contribuente) l'interesse comunitario in grado di legittimare (in alcuni casi) l'applicazione immediata della nuova norma tributaria, senza violare la certezza del diritto e il divieto di retroattività, dovendo comunque salvaguardare il bilanciamento tra diversi interessi comunitari e altri principi e

---

p.1.(www.giustizia-tributaria.it). M. Trivellin, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario,* Milano, Giuffrè, 2009, pp.18 ss.

[54] In senso contrario Merusi F., *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico,* Milano, 2001, 5.

[55] V. Corte di Giust. Racke II, causa 89/78 del 25 gennaio 1979, *Tunnel Refineries Limited* del 30 settembre 1982, causa 114/81, in Racc. 1982, 3189, *Meiko Konservenfabrik* del 14 giugno 1983, causa 224/82, in Racc. 1983, 2539. Cfr.Villani, *Principio dell'affidamento tra normativa tributaria e comunitaria in* Fiscalitax, 2009, p.1188; Marcheselli, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto,* Dir e prat. Trib ., 2009, p.447.

valori altrettanto fondamentali.[56]

La lettura delle pronunce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo evidenzia una critica nei confronti degli interventi legislativi retroattivi, in quanto l'affidamento del cittadino costituisce un vero e proprio bene che rientra nell'ambito di tutela previsto dalla CEDU, in quanto parametro di legittimità di atti e comportamenti delle istituzioni comunitarie e dei singoli Stati membri.

La Corte di Cassazione si è espressa, invece, affermando che: "*il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, l. n. 212 del 2000 e trovando origine negli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa " …"a differenza di altre norme dello Statuto che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente, la previsione del citato art. 10 è dunque espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della l. n. 212 del 2000, sicchè essa vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione"* (Cass. n. 21513 del 2006).

Altro problema è quello di stabilire se la legge n. 212 del 2000, che è una norma di rango primario, possa produrre vincoli per il legislatore. La tesi prevalente tende ad escludere l'appartenenza della legge alla categoria delle leggi di rango costituzionale, nonché alle leggi c.d. rinforzate. Secondo questo indirizzo, l'iter della legge è stato quello ordinario e non quello aggravato previsto dalla Carta per le leggi costituzionali, e non può essere una legge rinforzata in quanto le leggi rinforzate debbono essere precedute da particolari adempimenti che, in vario modo, aggravano il procedimento formativo.[57] L'orientamento condiviso ritiene che lo Statuto abbia un contenuto interpretativo, ossia quello di "interpretazione adeguatrice" che consente all'interprete di scegliere quella interpretazione della legge che meglio

---

[56] E' stato precisato che la "violazione della tutela dell'affidamento si caratterizza anche nella nostra più recente giurisprudenza costituzionale e in quella spagnola e tedesca, per essere considerata solo nel caso in cui l'irretroattività e le esigenze di certezza del diritto siano in contrasto con altri interessi costituzionali e comunitari protetti in base ai canoni di ragionevolezza e della non arbitrarietà, in ordine all'esito del bilanciamento degli interessi in conflitto e per la difficile valutazione ponderata degli interessi contrapposti con conseguente giudizio sulla congruità delle giustificazioni dell'intervento retroattivo" . Sono parole di F.Amatucci, *La retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente,* Rassegna Tributaria, 2/2010, p. 326.

[57] Cfr. A. Uricchio, *Lo Statuto del contribuente nel sistema delle fonti interne, in* www.associazionetributaristi.it

si ispira ai principi positivizzati dalla legge n. 212 del 2000.[58] La Corte di Cassazione ritiene che le norme introdotte dalla l. n. 212 del 2000, pur essendo espressione di principi costituenti la regolamentazione del diritto tributario, non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria e, quindi, possono essere derogate da altre disposizioni di legge (Cass. n. 8145 del 2011 e Cass. n. 4815 del 2014). La Corte costituzionale, invece, sebbene abbia negato costantemente la rilevanza dell'art. 3 dello Statuto del contribuente quale parametro interposto di costituzionalità delle leggi, ne ha poi valorizzato il ruolo di ausilio interpretativo. [59]

La tutela del legittimo affidamento si declina secondo precisi comportamenti. Il contribuente è tenuto ad osservare gli adempimenti imposti dalla norma tributaria per garantire l'esatta attuazione dell'obbligazione, mentre l'Amministrazione è tenuta a porre in essere tutte le attività necessarie ad assicurare la corretta ed imparziale applicazione della legge, indirizzando alla esatta esecuzione degli adempimenti tributari. [60]
In definitiva, possiamo concludere che il principio dell'affidamento, quale espressione del principio di buona fede, trova come antecedente logico la situazione di apparenza ingenerata da comportamenti dell'Amministrazione, da atti favorevoli al cittadino oppure anche dall'inerzia, da cui conseguono le aspettative del contribuente, il quale si affida ad una situazione che crede reale. In sostanza, il rispetto del principio di buona fede impone che sia rispettato l'affidamento incolpevole del contribuente.
È stato osservato: "*L'affidamento che sta di fronte al principio di non contraddizione è una situazione giuridica soggettiva caratterizzata dall'altrui comportamento e tutelata dal principio di buona fede che, in questo caso, prescrive che il successivo comportamento dell'affidante sia coerente con quello che, in precedenza, ha generato l'altrui fiducia. All'opposto, di fronte all'obbligo di comportarsi secondo una correttezza non riferita ad un precedente comportamento c'è soltanto la generica aspettativa che la controparte si comporti secundum ius, anche se, nel caso, si tratta di un precetto non analitico e preciso, ma di una clausola generale che implica un procedimento di specificazione*".[61] Lo stesso autore, pur

[58] G. Melis, *Lezioni di diritto tributario,* Torino, Giappichelli, 2013, p. 82.
[59] Si fa riferimento alle sentenza n. 216 del 2004 e n. 247 del 2011 con cui la Consulta ribadisce che l'art. 3 dello Statuto non può essere evocato quale parametro di legittimità costituzionale, non avendo le disposizioni dello stesso "rango costituzionale" e non costituendo "neppure come norme interposte parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale di leggi statali".
[60] V. Mastroiacovo, *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto del contribuente, in* A. Fantozzi – A. Fedele, *Statuto dei diritti del contribuente,* Milano, 2005.
[61] Cfr. F. Merusi, *L'affidamento del cittadino,* Milano, 1970, p. 128.

presupponendo il dialogo tra i due principi, ritiene, come l'indirizzo prevalente della dottrina, che la buona fede si distingue dall'affidamento: "*L'affidamento sia una situazione soggettiva preliminare ed autonoma rispetto al principio di buona fede, la cui tutela è assicurata dall'esistenza di tale principio*"[62], definendo la buona fede quale: "*Norme verticale, un principio di integrazione dell'intera gerarchia delle fonti. La buona fede è norma di integrazione di ogni ordine di produzione codificata del diritto, costituzionale, legislativa, regolamentare e ora anche comunitaria*".

7. L'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente come limite alla retroattività in materia tributaria

L'art. 3, comma 1, rubricato sub b) dello Statuto, dispone che " l'efficacia temporale delle norme tributarie prevede che salvo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo", mentre l'art. 1, comma 2, prevede 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".
Dalle disposizioni richiamate emerge che il Legislatore ha inteso limitare la retroattività come regola generale e, poi, ha scisso la norma retroattiva impositiva da quella interpretativa. Se per la legge retroattiva impositiva valgono i vincoli imposti dallo Statuto del contribuente, per la legge di interpretazione autentica, che sarà oggetto di trattazione nel prosieguo, non valgono tali limiti. Secondo l'indirizzo prevalente, l'art. 3, comma 1, e 1, comma 2, esprimono la volontà del legislatore di rafforzare il precetto secondo cui, data la particolarità del diritto tributario, la legge interpretativa presuppone il perdurare di un conflitto interpretativo, dando rilievo al principio dell'affidamento e di stabilità giuridica.
Dal coordinamento tra il primo comma dell'art. 1 e il primo comma dell'art. 3 deriva che, ogni volta che il Legislatore intenda attribuire efficacia retroattiva a una disposizione di legge in materia tributaria, deve farlo derogando espressamente all'art. 3 dello Statuto; in caso contrario, il criterio che deve guidare l'interpretazione delle norme fiscali deve rimanere quello della irretroattività delle stesse.
L'art. 3, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente non fa una

[62] Cfr. F. Merusi, *Buona fede ed affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni trenta all'alternanza,* 2001, 10 e 35 ss.

distinzione tra disposizioni sostanziali e disposizioni procedurali.
La questione è se il divieto di introdurre norme tributarie "retroattive" va esteso anche alle norme che, pur non regolamentando il contenuto dell'obbligo tributario, chiariscono il contenuto della prestazione tributaria, specificando la motivazione dell'atto impositivo e le modalità dell'esercizio dell'onere della prova. **Si fa riferimento alle norme che stabiliscono l'inversione dell'onere della prova o introducono presunzioni.**
Si ritiene generalmente che l'art. 3 comma 1 della legge n. 212 del 2000 abbia contenuto generale e l'applicazione non sia limitata solo alle disposizioni "sostanziali", per tale ragione viene definito "metanorma", in ragione dell'art. 1 della legge n. 212 del 2000. [63]
L'art. 3 cit., inoltre, non chiarisce se il divieto di retroattività debba ritenersi limitato alle sole ipotesi di retroattività "sfavorevole" al contribuente o debba operare anche per le ipotesi favorevoli. Nella prassi sono numerose le disposizioni retroattive in favore del contribuente, anche senza che le norme emanate contenessero deroghe espresse all'art. 3, primo comma (si pensi, ad esempio alla riforma dell'imposta di successione e donazione).
Alcuni autori hanno evidenziato come l'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente, con l'espressa precisazione del principio di irretroattività delle norme tributarie, non abbia contribuito a portare particolare chiarezza nell'ordinamento, amplificando i contrasti interpretativi. Altri, al contrario, hanno apprezzato il chiarimento normativo, sostenendo che ne è derivata una esplicitazione dei principi costituzionali, quale la tutela dell'affidamento e l'irretroattività delle leggi tributarie "immanenti" in tutti i rapporti di diritto pubblico.

8. Riserva di legge e retroattività.

Ai sensi dell'art. 23 Cost. nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. **Il principio di riserva di legge rafforza il principio di legalità,** in quanto impone al legislatore di disciplinare una determinata materia "impedendogli di lasciare che essa venga disciplinata, in tutto o in parte, da atti che stanno ad un livello gerarchico più basso della

[63] Secondo un indirizzo della dottrina la disposizione sarebbe una supernorma espressiva dei principi generali in materia tributaria, insuscettibili di essere contraddetti da norme ordinarie che non hanno portata equivalente. Cfr. Malagù, *Lo statuto del contribuente ed il suo garante,* in Boll. Trib. 2000, pagg.1203 e seguenti.

legge"[64]. Ovviamente l'art. 23 Cost. vieta che le prestazioni patrimoniali siano stabilite direttamente da fonti secondarie, ma consente che la fonte primaria individui il precetto normativo e che lo stesso sia successivamente integrato, negli aspetti di dettaglio, da una fonte di rango inferiore.
La materia tributaria è tutelata dalla riserva di legge, per garantire il contribuente, posto che una disciplina di base dettata dalla legge e non da atti di rango inferiore, consente un sindacato sulla legge stessa da parte della Corte costituzionale. [65]

In sostanza, la riserva di legge in materia tributaria impone al legislatore di disciplinare una determinata materia, impedendo che essa venga disciplinata, in tutto o in parte, da atti che stanno ad un livello gerarchico inferiore rispetto alla legge. In ambito comunitario la riserva di legge è relativa e non assoluta, per consentire una disciplina degli aspetti più tecnici senza dover ricorrere alla fonte primaria. **Il concetto di riserva di legge non osta al principio che sancisce la retroattività della norma tributaria**. Se la riqualificazione di un fatto o di un atto viene fatta dalla legge non vi è alcuna violazione del principio sancito dall'art. 23 Cost.. La legge tributaria, per quanto retroattiva, fornisce comunque la base legale sufficiente per soddisfare la riserva di legge.[66]
La Corte costituzionale ha dato una risposta definitiva ed esaustiva al quesito relativo al nesso tra riserva di legge e retroattività. La Consulta risolve la questione facendo riferimento all'art. 25, comma 2, Cost., ricordando il divieto di retroattività in materia penale che è, altresì, coperto da riserva di legge, precisando che: "*il divieto di retroattività nella materia penale, per la quale pur vige un rigoroso principio di riserva di legge: dal che sembra doversi desumere che in via di principio la riserva non esclude affatto la legittimità costituzionale di una disciplina retroattività dei rapporti*". Inoltre, per quanto relativo alla materia tributaria coperta dalla riserva di legge ex art. 23, la Corte ritiene che una norma tributaria non debba ritenersi incostituzionale.
Il problema che si è posto la dottrina: è se la norma retroattiva possa essere conforme al principio di riserva di legge. Non si illustra il problema della retroattività della norma sanzionatrice in materia penale, in quanto l'indagine è

[64] R. Bin, G. Pitruzzella, *Diritto Pubblico,* Torino, Giappichelli, 2008, pp.268, 269. L. Paladin, *Diritto costituzionale,* Padova, Cedam, 2010, pp.173. G. Melis, *Lezioni di diritto tributario,* Torino, Giappichelli, 2013, p. 42.
[65] Cfr. A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione,* Milano, Giuffrè, 2010, p. 132. Cfr. anche G.Melis, *Lezioni di diritto tributario,* Torino, Giappichelli, 2013, p.42.
[66] Cfr. E De Mita, *Principi di diritto tributario,* Milano, Giuffrè, 2011.

limitata alla sola norma tributaria sostanziale.
Ma è acuta l'osservazione di chi ritiene che: "*Una cosa è dire che la retroattività, tranne in materia penale, è ammessa salvi i casi contrari a principi costituzionali, cosa diversa è dire che la retroattività in principio non è ammessa salvi i casi permessi dai principi costituzionali. Con la prima dizione il principio del divieto di irretroattività viene costruito in negativo quindi spetta a chi sostiene che c'è divieto l'onere di dimostrare che si ricade in uno dei principi costituzionali che rendono la retroattività inammissibile… Con la seconda dizione il rapporto si inverte: la ammissibilità della retroattività è costruita in positivo e dunque spetta a chi sostiene che la retroattività nel caso di specie non è costituzionalmente ammessa".* [67]

9. Irretroattività e norme di interpretazione autentica.

Una deroga al principio di irretroattività è costituito dalle c.d. norme di interpretazione autentica. **Le leggi di interpretazione autentica sono considerate leggi naturalmente retroattive**. L'attività di interpretazione autentica della legge è l'attività interpretativa delle disposizioni di una legge posta in essere da un soggetto che è stato autore dell'atto oggetto di interpretazione.
In relazione alle leggi interpretative si sono sviluppate tre teorie classiche: a) la tesi della natura dichiarativa; b) la tesi della natura decisoria; c) la tesi della tipicità strutturale. Secondo **la tesi della natura dichiarativa**, la legge interpretativa è un mero atto di conoscenza della legge interpretata. La legge interpretativa non modifica il significato normativo, ma lo focalizza depurandolo da errori ed incertezze esegetiche. La legge interpretativa non è una nuova legge, quindi la retroattività in questo caso sarebbe solo apparente[68]. **La tesi della natura decisoria** postula che l'interpretazione autentica costituisca non un atto di conoscenza ma un atto di volontà del legislatore, che sceglie quale significato assegnare alla norma in via autoritativa.[69]
La tesi della tipicità strutturale si fonda sul rilievo che le leggi di interpretazione autentica non si caratterizzerebbero tanto per natura o

[67] Sono parole di Rescigno, *Leggi di interpretazione autentica, leggi retroattive e possibili ragioni della loro incostituzionalità,* in Giurisprudenza Costituzionale, 2012, pag. 1074, nota 4.
[68] Cfr. Degni F. *L'interpretazione della legge,* Napoli, 1909, p. 93; Pace G., *Il diritto transitorio con particolare riguardo al diritto privato,* Milano, 1944; Pugiotto A. *Interrogativi antichi (e risposte inedite), in tema di leggi e regolamenti interpretativi, in* Giurisprudenza Costituzionale, 2012, p. 2438.
[69] Cfr. Zagrebelsky G. *Il sistema costituzionale delle fonti del diritto,* Torino,1984, p.92.

funzione, quanto piuttosto per la conformazione assunta dalle stesse.
Secondo questi autori: "*la disposizione interpretativa si riferisce ad altra disposizioni di cui chiarisce un aspetto, ma non lo sostituisce: in concreto la disciplina da applicare va ricavata e dalla disposizione interpretata e dalla disposizione interpretativa*". [70]
Secondo la Corte di Cassazione, che è stata l'elaboratrice della teoria, al fine di individuare una legge di interpretazione autentica: "*occorre avere riguardo alla struttura della fattispecie, la quale deve instaurare una imprescindibile relatio tra la norma interpretando e quella interpretativa, in funzione della efficacia retroattiva che si vuole dare all'interpretazione imposta*".[71]
Va preliminarmente precisato che la dottrina effettua una distinzione tra il termine "disposizione" ed il termine "norma", stabilendo che il termine **disposizione** fa riferimento ad ogni enunciato normativo contenuto in una fonte del diritto, ossia l'oggetto della interpretazione, mentre il termine **norma** si riferisce al significato della disposizione, ovvero il risultato dell'interpretazione. Come si è già detto, ai sensi dell'art. 11 delle Preleggi, una disposizione che esprime una norma innovativa, salvo che non sia previsto diversamente, non produce effetti se non per il futuro. Il concetto di norma nuova è nel senso che non può essere indicata come il significato di alcuna disposizione preesistente. La disposizione che contiene una norma di interpretazione autentica trova applicazione anche per il passato, non modificando il tessuto normativo, ma limitandosi ad indicare quale tra le possibili norme espressa da una disposizione già esistente deve essere privilegiata, rendendola vincolante.
La retroattività della interpretazione autentica si arresta davanti al giudicato, di cui non può rimuovere gli effetti ed è immediatamente applicabile anche per la risoluzione delle liti pendenti, in cui sia ancora da chiarire l'applicazione della norma oggetto di interpretazione.[72]
La norma di interpretazione autentica viene adottata solo per ovviare ad una situazione di incertezza normativa o a forti contrasti giurisprudenziali, con la conseguenza che si sarebbe tentati di concludere che il legislatore sarebbe abilitato ad intervenire solamente al ricorrere di questi eventi.
Spesso si ricorre alla interpretazione "ricognitiva", ovvero rivolta

[70] Sono parole di Rescigno G.U. *Leggi di interpretazione autentica e leggi retroattiva non penali incostituzionali,* in Giurisprudenza Costituzionale, 1964, p.776.
[71] Corte di Cassazione, n. 2289 del 1974.
[72] Anche la Corte europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali ha affermato il principio della intangibilità del giudicato quale declinazione del diritto ad un processo equo, sancito dall'art. 6 della Convenzione.

all'accertamento del significato immanente alla norma. In questi casi la legge di interpretazione autentica si limita a dichiarare il contenuto già espresso nella legge interpretata. Essa ha dunque un valore ricognitivo e la sua retroattività è solo apparente, poiché ciò che trova applicazione è solo la legge interpretata.[73]
In tale ipotesi, la norma di interpretazione avrebbe natura dichiarativa, mentre sarebbe decisoria nel caso in cui la legge di interpretazione imporrebbe una interpretazione giuridica obbligatoria al contenuto della legge interpretata. Sicché, in questi casi, la norma ha carattere precettivo, in quanto impone che la disposizione contenuta nella legge si interpreti secondo il significato datone nella legge di interpretazione autentica. [74]
Questo sistema consente al legislatore di neutralizzare la retroattività della disposizione, in quanto la norma interpretativa porta alla luce il "vero" ed unico significato del precetto, fino a quel momento non compreso dalle corti. Giova precisare che queste norme, per superare il vaglio di legittimità costituzionale, devono rispettare precisi requisiti. **Il legislatore interprete deve riscrivere la disposizione interpretata sempre in continuità con la sua formulazione originaria.**
E', infatti, evidente che la norma di interpretazione autentica diventa un problema quando assume una efficacia innovativa dello stato di cose giuridico. Si ricordi il precetto stabilito dallo Statuto del contribuente secondo cui ai sensi dell'art. 1, comma 2, l. n. 212 del 2000 "*L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposto soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica*". Per comprendere il rapporto tra retroattività e norme di interpretazione autentica sono di ausilio le pronunce della Corte costituzionale.

10. Le pronunce della Corte costituzionale e le norme di interpretazione autentica

La norma tributaria retroattiva ha carattere eccezionale, pertanto, l'interprete è tenuto a preferire la qualificazione della stessa come non retroattiva, conformemente alla previsione di cui all'art. 11, comma 1, delle Preleggi. [75]

---

[73] Cfr. F.Degni, *L'interpretazione della legge,* Napoli, 1909.
[74] R.Guastini, *L'interpretazione dei documenti normativi,* in A. CICU, F.Messineo, *Trattato di diritto civile e commerciale,* Milano, 2004, 89.
[75] Interessante la lettura di G. Azzariti, *Il principio dell'irretroattività della legge e i suoi riflessi di carattere costituzionale, in* Riv. Trim. dir. proc. civ., 1955, 622, A. Predieri, *Interpretazione autentica e*

Se venisse riconosciuto alla norma fiscale un generale effetto retroattivo si creerebbe un doppio problema in riferimento:

a) all'art. 53 Cost., tenuto conto che il presupposto della norma si è già verificato e, quindi, la manifestazione economica potrebbe ritenersi già esaurita. Ammettendo la retroattività della norma tributaria verrebbe meno la tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, poiché al contribuente deve essere consentito conoscere in anticipo il trattamento tributario dell'attività economica che intende svolgere;
b) all'art. 41 Cost., in quanto il Legislatore potrebbe modificare il trattamento tributario a sua discrezione e ciò comporterebbe una limitazione per la libera iniziativa economica del contribuente.

Il rapporto che si presta a maggiori critiche è quello tra retroattività e principio di libera iniziativa economica di cui all'art. 41 Cost., posto che non può, infatti, negarsi una relazione tra l'art. 41 Cost. e contribuzione.

L'imposizione di un impegno economico inatteso e imprevedibile, scaturito da una norma tributaria retroattiva, certamente influisce sull'attività economica del contribuente, configurandosi come uno ostacolo capace di limitare la libertà del cittadino. Per tale ragione, l'analisi costituzionale di una norma tributaria retroattiva viene modulata sul combinato disposto degli artt. 3 e 41 della Costituzione, oltre che dei già richiamati principi di certezza del diritto e di tutela dell'affidamento. [76]

La Corte costituzionale è intervenuta spesso in tema di norme di interpretazioni autentica, sostanzialmente ponendo in evidenza come la violazione della tutela dell'affidamento può essere considerata solo nel caso in cui l'irretroattività e le esigenze di certezza del diritto siano in contrasto con altri interessi costituzionali e comunitari protetti in base ai canoni della ragionevolezza e della non arbitrarietà. In particolare, la Consulta, con sentenza n. 74 del 28 marzo 2008, ha ribadito che tali norme non possono considerarsi aprioristicamente lesive dei principi di ragionevolezza e di tutela del legittimo affidamento. [77]

---

collisioni con i principi costituzionali alla difesa e al giudice naturale precostituito nelle leggi sulle concentrazioni editoriali, in Quaderni Nomos, 1, 1989.

[76] La dottrina evidenzia la gravità del pericolo che "*L'incertezza conseguente al rischio di essere assoggettati retroattivamente a oneri tributari non previsti né prevedibili al momento del verificarsi del presupposto contrasta con la libertà di iniziativa economica privata che ha bisogno di regole certe e stabili per potersi correttamente esplicare"* sono parole di Falsitta G. *Recupero retroattivo degli aiuti di Stato e limiti della tutela dei principi di capacità contributiva e di affidamento, p. 633 op. cit.*

[77] Secondo un indirizzo della dottrina, perché una legge interpretativa possa essere utile occorre sempre una condizione, necessaria però non sufficiente, e cioè che la legge anteriore da interpretare sia oscura

La Corte, con le sentenze n. 229 dell'11 giugno 1999[78], n. 525 del 22 novembre 2000[79] e l'ord. n. 341 del 24 luglio 2000, ha precisato che la retroattività non deve andare in contrasto con valori ed interessi costituzionalmente protetti, in modo da incidere arbitrariamente su situazioni sostanziali stabilite con leggi precedenti. Chiarisce, inoltre, come **la nozione di ragionevolezza** esprima, nella sostanza, la necessità per lo Stato di assicurare il rispetto della cornice finanziaria statale, anche alla luce degli obblighi imposti in sede sovranazionale, potendo raggiungere finalità perequative favorevoli, senza che ciò possa determinare una violazione del principio dell'affidamento e della sicurezza giuridica. [80] Un indirizzo della dottrina precisa che la ragionevolezza della disposizione interpretativa deve essere rintracciata nella sussistenza di un nesso logico – funzionale con la disposizione interpretata, tale da giustificare la retroattività. In questo bilanciamento degli interessi in conflitto occorre effettuare una valutazione ponderata degli interessi contrapposti con conseguente giudizio sulla congruità delle giustificazioni del'intervento retroattivo. In sostanza, perché la norma interpretativa possa risultare costituzionalmente legittima, occorre che sia **giustificata da motivi imperativi di interesse generale, che consentono di bilanciare le conseguenze retroattive della disposizione anche a danno dei diritti acquisiti dai soggetti interessati.**[81]

Sul tema sono stati frequenti gli interventi della Corte costituzionale nei quali è stata riconosciuta espressamente la prevalenza delle ragioni di natura

---

o, in altre parole, tale che, secondo i sussidi ordinari dell'interpretazione scientifica sia impossibile determinare con certezza il significato " cfr. F. Cammeo, *L'interpretazione autentica,* in Giur. It. , 1907, IV, 310. Mentre un altro indirizzo cfr. G. Zagrebelsky, *Manuale di diritto costituzionale,* I, Torino, 1990, 91, ritiene che è corretto parlare di interpretazione autentica solo in presenza di concreti dubbi o oscillazioni interpretative, in manca dei quali si ha piuttosto la sostituzione di una norma da un'altra.

[78] Si segnala che la Corte costituzionale nella sentenza n. 229 del 1999 afferma anche che: "*non è affatto decisivo verificare se la norma censurata abbia carattere effettivamente interpretativa ovvero sia una norma innovativa con efficacia retroattiva".*

[79] Con la sentenza n. 525 del 2000 la Corte costituzionale ha di fatto ampliato la possibilità per il legislatore di ricorrere alle disposizioni di interpretazione autentica, affermando che queste "*possono essere adottate non solo in caso di incertezza nell'applicazione del diritto o quando vi siano contrasti giurisprudenziali, ma anche quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, vincolando in tal modo il significato della norma stessa".* Questo indirizzo è stato rivisto successivamente dalla Consulta, con la sentenza n. 15 del 2012, nel tentativo di rendere omogenei i propri criteri con quelli elaborati dalla giurisprudenza delle Corti Europee.

[80] Cfr. Corte cost. n. 74 del 2008, n. 282 del 2005, n. 6 del 1994.

[81] Corte costituzionale n. 233 del 1988 con cui la Consulta afferma che a fronte di una legge che si auto qualifichi come interpretativa è proprio compito: " *verificare ai fini del giudizio di legittimità costituzionale se la qualificazione e la formulazione siano veramente rispondenti al contenuto dispositivo della legge medesima".*

economica, sottese alla adozione di una norma retroattiva, sugli interessi individuali dei singoli. In queste occasioni, la Corte riconosce che scopo della norma non è quello di chiarire il senso della disposizione precedente, ma di rispondere alle necessità di natura economica riguardanti esigenze di sostenibilità finanziaria del sistema (Corte cost. n. 172 del 2008, n. 234 del 2007).

Recentemente, ad esempio, la Consulta con sentenza n. 12 del 2018 ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 18, comma 10, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio 2011, n. 11, norma interpretativa in materia di calcolo della quota di trattamento previdenziale dei dipendenti degli ex enti pubblici creditizi, in servizio e già collocati in quiescenza, a carico della gestione separata INPS, qualora i lavoratori si siano avvalsi della facoltà di capitalizzare parte del trattamento pensionistico. Nella fattispecie, si è rilevato che l'unico intento del legislatore, sotteso all'adozione della norma di interpretazione autentica, fosse quello di decidere l'esito della specifica controversia nell'ambito della quale era stata sollevata questione di legittimità costituzionale, evitando allo Stato le spese della soccombenza. Dette ragioni, di natura puramente economica, non potevano essere considerate di rilievo tale da costituire motivi imperativi di interesse generale.

.

Con sentenza n. 15 del 2012, la Corte conferma un consolidato orientamento, per il quale **la norma di interpretazione autentica non può dirsi illegittima qualora si limiti ad assegnare alla disposizione interpretata un significato che rappresenti una delle possibili letture del testo originario**[82], intervenendo in un quadro di "*situazioni di oggettiva incertezza del dato normativo o per ristabilire un'interpretazione più aderente alla originaria volontà del legislatore*". [83] **L'incertezza normativa a cui il legislatore intende fare fronte** con le norme di interpretazione autentica, si articola o in un oggettivo contrasto giurisprudenziale (oggettiva), oppure in un indesiderato indirizzo giurisprudenziale (soggettiva). [84] L'intervento del legislatore con una norma di

[82] In linea con questo indirizzo le sentenze n. 271 e 257 del 2011, n. 209 del 2010, n. 311 e 24 del 2009, n. 162 e 74 del 2008.

[83] Con questa pronuncia la Consulta si spinge oltre affermando che il legislatore può emanare norme di interpretazione autentica "purchè la retroattività trovi adeguata giustificazione nell'esigenza di tutelare principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, che costituiscono altrettanti motivi imperativi di interesse generale, ai sensi della giurisprudenza della Corte EDU."

[84] Cfr. M. Manetti, *I vizi (reali e immaginari) delle leggi di interpretazione autentica,* in AA.VV. *Le leggi di interpretazione autentica tra Corte Costituzionale e legislatore,* Atti del Seminario svoltosi a Roma il 5

interpretazione autentica deve essere finalizzato all'eliminazione di contrasti giurisprudenziali che diano luogo ad una incertezza applicativa della norma, ovvero al consolidamento di uno specifico orientamento giurisprudenziale, che appare in contrasto con quanto disposto dal Legislatore, il quale è costretto ad intervenire con una espressa disposizione.
È importante chiarire che la Corte costituzionale specifica quali sono i requisiti per i quali una norma interpretativa possa dirsi ragionevolmente "posta". La giurisprudenza costituzionale ha più volte chiarito che, fermo restando 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*", **la norma di interpretazione autentica deriva da un rapporto tra norme, in cui la norma si salda con la norma interpretata, dando luogo da un "precetto normativo unitario"** (così Corte costituzionale n.132 del 2008).

Il giudice costituzionale ha cercato nei riguardi del fenomeno interpretativo di individuare dei limiti all'esercizio della funzione legislativa in chiave interpretativa, affinché la stessa non si trasformi in un abuso a danno del potere giudiziario.
A tale riguardo, appare molto interessante quanto precisato da Corte cost. n. 257 del 2011, secondo cui: "*con riferimento ad altre leggi d'interpretazione autentica, questa Corte ha già affermato che non è decisivo verificare se la norma censurata abbia carattere effettivamente interpretativo (e sia, perciò, retroattiva), ovvero sia innovativa con efficacia retroattiva. Infatti, il divieto di retroattività della legge, pur costituendo fondamentale valore di civiltà giuridica, non è stato elevato a dignità costituzionale, salva, per la materia penale, la previsione dell'art. 25 Cost. Pertanto, il legislatore, nel rispetto di tale previsione, può emanare sia disposizioni di interpretazione autentica, che determinano la portata precettiva della norma interpretata, fissandola in un contenuto plausibilmente già espresso dalla stessa, sia norme innovative con efficacia retroattiva, purchè la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasti con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti. Sotto l'aspetto del controllo di ragionevolezza, dunque, rilevano la funzione di interpretazione autentica, che una disposizione sia in ipotesi chiamata a svolgere, ovvero l'idoneità di una disposizione innovativa a disciplinare con*

---

ottobre 2000, a cura di A.Anzon, Torino, 2001, 39-40. Secondo la Consulta, la legge di interpretazione autentica deve essere adottata qualora "la legge anteriore riveli gravi ed insuperabili anfibologie e abbia dato luogo a contrastanti applicazioni, specie in sede giurisdizionale" cfr. Corte cost. n. 187 del 1981, n.376 del 1995 e n. 233 del 1988.

efficacia retroattiva anche situazioni pregresse in deroga al principio per cui la legge dispone soltanto per l'avvenire. In particolare, la norma che deriva dalla legge di interpretazione autentica non può dirsi irragionevole qualora si limiti ad assegnare alla disposizione interpretata un significato già in essa contenuto, riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario (ex plurimis, sentenze n. 162 e n. 74 del 2008)…Non è sostenibile, dunque, che la disposizione de qua abbia inteso realizzare una illecita ingerenza del legislatore nell'amministrazione della giustizia, allo scopo di influenzare la risoluzione di controversie. Essa, in realtà, ha fatto propria una soluzione già individuata dalla più recente giurisprudenza di legittimità, nell'esercizio di un potere discrezionale in via di principio spettante al legislatore e nel quale non è dato ravvisare profili di irragionevolezza. La finalità di superare un conclamato contrato di giurisprudenza, essendo diretta a perseguire un obiettivo di indubbio interesse generale quale è la certezza del diritto, è configurabile come ragione idonea a giustificare l'intervento interpretativo del legislatore".[85]

Sulla base dei rilievi espressi, **i limiti all'esercizio della funzione legislativa in chiave interpretativa possono essere così sintetizzati**:

1. Con la sentenza n. 155 del 1990 la Corte sanziona le norme pseudo interpretative, che hanno invece portata innovativa, stabilendo che: " ..*va riconosciuto carattere interpretativo soltanto ad una legge che, fermo il tenore testuale della norma interpretata, ne chiarisce il significato normativo, ovvero privilegia una tra le tante interpretazioni possibili, di guisa che il contenuto precettivo è espresso dalla coesistenza delle due norme (quella precedente e l'altra successiva che ne esplicita il significato), le quali rimangono entrambe in vigore e sono quindi anche idonee ad essere modificate separatamente*".
2. La Consulta stabilisce il principio dell'intangibilità del giudicato.[86]
3. La Corte costituzionale ritiene necessario che la retroattività delle norme rispetti il principio di legittimo affidamento dei cittadini e di certezza del diritto.

---

[85] Conforme al principio espresso anche Corte cost. n. 150 del 2015; Corte cost. n. 274 del 2006; Corte cost. n. 374 del 2002.

[86] Il principio dell'intangibilità del giudicato, sebbene non codificato, è espressione del principio della separazione dei poteri (G. Silvestri, *Poteri dello Stato (divisione dei), in* Enc. Dir. , 1985, 702; A.Cerri, *Poteri (divisione dei), in*Enc. Giur. 1990) e dell'obbligo di osservanza delle reciproche attribuzioni istituzionali, nonché del divieto di ingerenza da parte del potere legislativo nei giudizi in corso, al fine di condizionarne l'esito. Cfr. Interessante lettura di A. Celotto, *Corte costituzionale ed "eccesso di potere legislativo", in* Giur.Cost. 1995, n. 3729. La Consulta chiarisce che: " La sfera riservata al potere giurisdizionale non è violata quando il legislatore ordinario non tocca la potestà di giudicare, ma opera sul piano generale ed astratto delle fonti, costruendo il modello normativo cui la decisione del giudice deve riferirsi" (Corte cost., n. 234 del 2007).

Interessante l'affermazione della Corte, con sentenza n. 191 del 2014, laddove chiarisce che: "*In linea di principio non è vietato al potere legislativo di stabilire in materia civile una disciplina innovativa a portata retroattiva dei diritti derivanti da leggi in vigore, ma il principio della preminenza del diritto e la nozione di processo equo sanciti dall'art. 6 della Convenzione, ostano, salvo che per motivi imperativi di interesse generale, all'ingerenza del potere legislativo nell'amministrazione della giustizia al fine di influenzare l'esito giudiziario di una controversia*".

La Corte di Strasburgo [87], infatti, affrontando il tema delle norme interpretative con efficacia retroattiva, ne ha sancito l'illegittimità nelle situazioni in cui vengano utilizzate dallo Stato come strumento di intromissione nel corretto svolgimento dell'amministrazione della giustizia, in violazione dell'art. 6, par. 1, CEDU.

In relazione a questioni di legittimità costituzionale, inerenti a leggi retroattive o di interpretazione autentica prospettate in riferimento all'art. 117, primo comma, Cost., in connessione con l'art. 6 della CEDU, la Corte costituzionale (sentenza n. 170 del 2013), si è fatto carico di tali rilievi ed ha preliminarmente precisato che i profili di illegittimità costituzionale devono essere esaminati in modo che l'art. 6 CEDU, come applicato dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, sia letto in rapporto alle altre disposizioni costituzionali, secondo gli orientamenti seguiti dalla giurisprudenza costituzionale in tema di efficacia delle norme della CEDU, sin dalle sentenza n. 349 e n. 348 del 2007.

Ciò premesso, ha osservato che: "*Il divieto di retroattività della legge (…) pur costituendo valore fondamentale di civiltà giuridica, non riceve dall'ordinamento la tutela privilegiata di cui all'art. 25 Cost. riservata alla materia penale*" , pertanto, "*il legislatore, nel rispetto di tale previsione, può emanare norme con efficacia retroattiva, anche di interpretazione autentica, purchè la retroattività trovi adeguata giustificazione nell'esigenza di tutelare principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, che costituiscono altrettanti motivi imperativi di interesse generale ai sensi della CEDU (ex plurimis sentenza n. 78 del 2012*" (Corte cost. n. 308 del 2013).

Quali sono le tutele previste dall'ordinamento nei confronti delle norme interpretative "abusive"?

[87] Per un approfondimento sul tema della giurisprudenza europea in tema di retroattività della legge si suggerisce la lettura di : *La retroattività della legge nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo,* a cura di R.Nevola, in www.cortecostituzionale.it, ottobre 2013.

Secondo un indirizzo della dottrina, è possibile per l'organo giudicante sollevare conflitto di attribuzione nei riguardi del legislatore ; un'altra tesi, più condivisa, ritiene, invece, che sia possibile rimettere la relativa questione di legittimità costituzionale dinanzi alla Corte costituzionale per la tutela dei diritti di azione e difesa ex art. 24 e 113 Cost.[88] Altri autori hanno cercato di valorizzare la sede del giudizio di legittimità costituzionale individuando come parametro interposto proprio la legge interpretata, che sarebbe utile per comprendere la tenuta della norma di interpretazione autentica in relazione al fine che si prefigge. In tale modo, la legge oggetto di interpretazione consentirebbe di operare un raffronto con la legge che si propone di interpretare e, quindi, di rilevare un eventuale vizio di eccesso di potere legislativo.

Nella prassi le difficoltà sono nate anche in relazione all'**efficacia da riconoscersi alle sentenze della Consulta con riferimento a tributi già versati dai contribuenti** , le quali hanno dato seguito a disposizioni tributarie poi successivamente dichiarate incostituzionali. L'indirizzo costante stabilisce, infatti, che le pronunce di accoglimento della Corte costituzionale hanno effetto retroattivo, invalidando la norma dichiarata contraria alla Costituzione, con il solo limite delle situazioni consolidate per effetto di eventi che l'ordinamento giuridico riconosce idonei a produrre tale effetto. [89]
Le sentenze della Corte costituzionale hanno effetto ex tunc ed erga omnes, sicchè incidono direttamente sul rapporto tributario che è ancora pendente. Ma come si è detto, le difficoltà emergono quando il rapporto tributario è ormai definito, avendo il contribuente adempiuto alla prestazione richiesta. Per la restituzione del tributo già versato, il contribuente ha diritto alla ripetizione del quantum, se però non sia intervenuto alcun termine prescrizionale per ottenere il rimborso. È interessante segnalare come la Consulta, in alcuni casi, dichiari l'illegittimità di una norma tributaria, stabilendo che le conseguenze di tale illegittimità non hanno effetti retroattivi. A titolo di esempio, si fa riferimento alla sentenza n. 10 del 2015 in tema di

[88] La Consulta, con ord. n. 92 del 2014, ribadisce che, in linea di principio, l'intervento legislativo interpretativo non è ex se lesivo dell'art. 102 Cost., sotto il profilo dell'invasione della sfera giurisdizionale riservata alla magistratura, in quanto non è configurabile in capo al giudice "una esclusività nell'esercizio dell'attività ermeneutica che possa precludere quella spettante al legislatore, in quanto l'attribuzione della legge ad una norma di un determinato significato non lede la potestas iudicandi, ma definisce e delimita la fattispecie normativa che è oggetto della potestas medesima".
[89]Corte di Cassazione, sez. III, 28 luglio 1997, n. 7057.

"robin tax". La Corte ha dichiarato fondata la questione di legittimità costituzionale dell'addizionale IRES per le imprese dell'energia, posta a carico delle imprese operanti nei settori petrolifero ed energetico, con ricavi superiori a 25 milioni di euro nel periodo di imposta precedente. La statuizione però non dà diritto a restituzione o rimborsi per le imprese che hanno versato l'addizionale IRES dal 2008, perché la Corte ha dichiarato la cessazione degli effetti delle norme sulla "robin tax" solo a partire dal giorno della pubblicazione della sentenza in Gazzetta Ufficiale. Si è limitata la retroattività della pronuncia per evitare che l'affermazione del principio costituzionale causasse un grave pregiudizio nel bilancio dello Stato.

11. L'art. 20 dell'imposta di registro e la legge di Bilancio 2019

Un esempio recente di norma interpretativa con efficacia retroattiva è quello dell'art. 20 del TUR, come riscritto dalla legge di Bilancio 2019.
La relazione illustrativa alla legge di Bilancio 2019 all'art. 13, riferendosi all'imposta di registro, testualmente precisa: "*La modifica è volta a dirimere alcuni dubbi interpretativi sorti in merito alla portata applicativa dell'articolo 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), rubricato "interpretazione degli atti". Tali incertezze interpretative sono rese evidenti anche dall'esame delle pronunce della giurisprudenza di legittimità che, in alcune sentenze, ha riconosciuto una valenza antielusiva all'articolo 20 del TUR, mentre in altri arresti, soprattutto in quelli più recenti, ha ritenuto di dover procedere alla riqualificazione delle operazioni poste in essere dai contribuenti, attraverso il perfezionamento di un atto o di una serie di atti, facendo ricorso ai principi sanciti dall'art. 20 del TUR; secondo tale tesi interpretativa, la riqualificazione può essere operata, dunque, senza dover valutare il carattere elusivo dell'operazione posta in essere dai contribuenti. La norma introdotta è volta, dunque, a definire la portata della previsione di cui all'articolo 20 del TUR, al fine di stabilire che detta disposizione deve essere applicata per individuare la tassazione da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, prescindendo da elementi interpretativi esterni all'atto stesso (ad esempio, i comportamenti assunti dalle parti), nonché dalle disposizioni contenute in altri negozi giuridici collegati con quello da registrare. Non rilevano, inoltre, per la corretta tassazione dell'atto, gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte (non potrà, ad esempio, essere assimilata ad una cessione totalitaria di quote). E' evidente che ove si configuri un vantaggio fiscale che non può essere rilevato mediante l'attività interpretativa di cui all'art. 20 del TUR, tale vantaggio potrà essere valutato sulla base della sussistenza dei*

presupposti costitutivi dell'abuso del diritto di cui all'articolo 10 bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente). In tale sede andrà quindi valutata, anche in materia di imposta di registro, la complessiva operazione posta in essere dal contribuente, considerando, dunque, anche gli elementi estranei al singolo atto prodotto per la registrazione, quali i fatti, gli atti e i contratti ad esso collegati. Con le modalità previste dall'articolo 10 bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, potrà essere, quindi, ad esempio, contestato l'abusivo ricorso ad una pluralità di contratti di trasferimento di singoli assetti al fine di realizzare una cessione di azienda."

Nella relazione illustrativa alla legge n. 205 del 2017 era stato chiarito che l' intervenuta modifica era finalizzata a dirimere il contrasto ("dubbi interpretativi") sorto in relazione all'art. 20 del TUR , sui criteri cui deve attenersi l'Ufficio nell'interpretare l'atto presentato per la registrazione. In sede applicativa l'Amministrazione finanziaria non doveva attenersi al *nomen iuris* conferito all'atto dalle parti, ma lo doveva interpretare al fine di individuarne la vera natura e gli effetti giuridici. Le difficoltà interpretative nascevano su quali elementi l'Ufficio avrebbe dovuto basare la sua valutazione per qualificazione dell'atto da tassare. [90]Un indirizzo della dottrina, condiviso da parte della giurisprudenza di merito e anche da una isolata pronuncia della Corte di Cassazione (sent. n. 2054 del 2017)[91], sosteneva che l'Agenzia delle entrate era tenuta a verificare la correttezza della qualificazione dell'atto fornita dalle parti dando rilievo ai soli elementi emergenti dal singolo atto presentato (elementi testuali) secondo la disciplina stabilita dal codice civile (art. 1362 c.c. e s.s.). L'indirizzo prevalente della giurisprudenza di legittimità dava rilievo, invece, agli elementi esterni dell'atto, ossia agli elementi extratestuali, come i comportamenti assunti dalle parti o il collegamento

[90] La natura dell'imposta di registro quale "imposta d'atto", in quanto fondata sulla capacità contributiva espressa dell'atto da registrate, aveva portato parte della dottrina a ritenere che la sua interpretazione dovesse essere condotta attraverso una considerazione isolata dell'atto medesimo, senza fare ricorso ad elementi extratestuali, ovvero non contemplati dall'atto medesimo ma desunti aliunde, posto che ciò doveva assumere rilievo non era tanto la comune intenzione delle parti, ma gli effetti giuridici che l'atto era obiettivamente potenzialmente in grado di determinare in relazione allo schema negoziale posto in essere.

[91] In giurisprudenza non ha avuto seguito l'orientamento espresso da Cass. n. 2054 del 2017 che, sul rilievo che l'attività di interpretazione e qualificazione consentita dall'art. 20 non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, ha negato la riqualificabilità dei negozi collegati che realizzano una circolazione indiretta dell'azienda in cessione (diretta) dell'azienda medesima, rilevando che, ancorchè gli effetti economici siano suscettibili di essere ritenuti equivalenti, le due operazioni divergono quanto ad effetti giuridici. La giurisprudenza successiva ha ribadito l'orientamento dominante, evidenziando come tale isolato precedente non si concilia con il principio costituzionale di capacità contributiva (Cass. n. 7637 del 2018, Cass. n. 8619 del 2018).

dell'atto presentato con altri atti, tenendo anche conto del risultato economico perseguito dal documento negoziale.

Secondo la Corte di Cassazione, infatti, posto che l'atto soggetto a registrazione non si identificava con il documento negoziale ma con l'assetto negoziale, il principio interpretativo di prevalenza della sostanza sulla forma ricavabile dall'art. 20 imponeva, laddove tale assetto era costituito da più negozi collegati, il suo apprezzamento unitario. La Corte, proprio dopo l'entrata in vigore dell'art. 1, comma 87, lett. a) della legge n. 205 del 2017, con sentenza n. 2007 del 2018 affermava il seguente principio di diritto: *"In tema di imposta di registro, l'art. 1, comma 87, lett. a) della l. n. 2015 del 2017, modificativo dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, con effetto dal 1 gennaio 2018, non ha natura interpretativa, ma innovativa, in quanto introduce limiti all'attività di riqualificazione della fattispecie precedentemente non previsti: ne deriva che tale disposizione non ha efficacia retroattiva e, pertanto, gli atti antecedenti alla data della entrata in vigore della stessa continuano ad essere assoggettati all'imposta secondo la disciplina precedentemente non previsti: ne deriva che tale disposizione non ha efficacia retroattiva e, pertanto, gli atti antecedenti alla data della entrata in vigore della stessa continuano ad essere assoggettati all'imposta secondo la disciplina contemplata dal detto art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 nella previgente formulazione"*. Secondo i giudici di legittimità, la norma non esplicava, in mancanza di espressa previsione, effetto retroattivo, in quanto era privo dei connotati della legge interpretativa, poiché, da un lato, introduceva limiti all'attività di riqualificazione giuridica della fattispecie in assenza non previsti e, da un altro, non sussisteva sulla portata della disposizione un contrasto giurisprudenziale, sicchè la nuova disciplina trovava applicazione soltanto per gli atti stipulati successivamente alla data di entrata in vigore della stessa, ovvero al 1 gennaio 2018. [92] I giudici di legittimità precisavano che la norma non presentava, in concreto, i presupposti che legittimavano l'adozione di una legge di interpretazione autentica quali: a)l'esistenza di motivi di interesse generale; b)la necessità di porre fine ad un dibattito giurisprudenziale irrisolto. Le pronunce richiamavano, in primo luogo, il principio di tendenziale irretroattività della legge, desumibile dagli art. 10 e 11 delle disposizioni sulla

[92] Cass. n. 4407 del 23.2.2018. Secondo l'indirizzo espresso dalla Corte di Cassazione, l'Agenzia delle entrate poteva continuare ad applicare la previgente versione dell'art. 20 con riferimento agli atti presentati per la registrazione entro il 31 dicembre 2017, anche se fatto successivamente. L'indirizzo della Corte è stato ampiamente condiviso (Cass. n. 4590 del 2018; Cass. n. 7637 del 2018; Cass. n. 57489 del 2018; Cass. n. 14999 del 2018). Anche l'Agenzia delle entrate, seguita da parte della giurisprudenza di merito, ha condiviso l'indirizzo sostenuto dalla giurisprudenza di legittimità, sul presupposto che l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali.

legge in generale, ribadito in ambito tributario dall'art. 3, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente e valorizzato anche dalla giurisprudenza sovrannazionale e, in particolare, dalla Corte EDU, che ritiene che la retroattività fosse giustificata solo in presenza di ragioni imperative di interesse generale. La giurisprudenza della Corte, inoltre, evidenziava l'insussistenza di contrasti giurisprudenziali in ordine alla latitudine dell'attività interpretativa ex art. 20 e alla rilevanza del collegamento negoziale, ritenendo sussistente anche un diritto vivente sul punto.

Per dirimere i dubbi interpretativi (in realtà non rilevabili nella giurisprudenza di legittimità) interviene il legislatore con la legge di Bilancio 2019, qualificando espressamente come norma di interpretazione autentica l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, con efficacia retroattiva, e limitando l'attività riqualificatoria dell'Agenzia agli elementi desumibili direttamente dall'atto sottoposto a registrazione, prescindendo dai dati extratestuali e da altri atti ad esso collegati. **Su tale disposizione aleggiano dubbi di legittimità costituzionale.** Dalla piana lettura dell'art. 1, comma 1084, della legge di Bilancio 2019 emerge che la norma non interpreta l'art. 20 del TUR, ma lo innova. Non basta, infatti, il mero dato letterale della norma per qualificare una disposizione come norma di interpretazione autentica, occorre fare riferimento al contenuto normativo, che nella specie non integra una statuizione di interpretazione autentica. Invero l'art. 1, comma 1084 non si salda al precetto normativo indicato dall'art. 20, dando luogo ad un principio di diritto unitario, con conseguente effetto di isolare ed imporre uno dei possibili significati attribuibili alla disposizione interpretata, cioè l'art. 20 del TUR. Si è detto che la caratteristica della norma di interpretazione autentica va rilevata, indipendentemente dalla qualificazione, nel rapporto con la norma interpretata, perché la norma di interpretazione non ha una valenza autonoma, ma si deve fondere con la norma interpretata in un precetto unitario, compatibile con il contenuto della disposizione interpretata, in quanto espressione di uno dei possibili significati della stessa. Ciò premesso, non può non rilevarsi un effetto innovativo della disposizione, non proprio interpretativo, oltre al fatto che dovendosi tenere conto della realtà negoziale, l'intervento della legge di Bilancio non risponde ai parametri di cui agli artt. 3, e 53 Cost. riguardanti il piano della coerenza interna del tributo, intesa quale coerenza tra costruzione della fattispecie imponibile e ratio ispiratrice dell'atto impositivo, ossia con riferimento al presupposto impositivo, espressivo della

capacità contributiva colpita, restando così aperta la prospettiva della proposizione dell'incidente di costituzionalità.

Si deve dare rilievo al fatto che la norma difetti proprio dei motivi di interesse generale, atteso che l'interpretazione offerta, che impedisce la valutazione degli elementi esterni al singolo atto e quindi del collegamento negoziale, di fatto non consente una imposizione fiscale coerente con l'effettiva manifestazione della capacità contributiva sottesa alle complesse operazioni che vengono poste in essere con molteplici atti negoziali, e quindi rispondere all'interesse della collettività di consentire un corretto riparto dei carichi pubblici sulla base degli indici di capacità contributiva posti in essere ex art. 53 Cost., estrinsecazione del principio di eguaglianza ex art. 3 Cost. Sebbene si legga nella Relazione Illustrativa alla legge di Bilancio 2019 che il legislatore abbia voluto effettuare un chiarimento sulla portata applicativa dell'art. 20, di fatto l'intervento si è concretamente tradotto in un modifica della struttura e del contenuto della norma.

La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 23549 del 2019, si è fatta carico di alcune delle suddette riflessioni, rimettendo la questione alla Corte Costituzionale, al fine del vaglio di legittimità dell'art. 20 d.P.R. n. 131 del 1986, in rapporto agli articoli 53 e 3 Cost.. La Corte ha precisato che i dubbi di legittimità costituzionale di una disposizione che vieti la qualificazione giuridica dell'atto anche in ragione di atti collegati trova radice proprio nell'orientamento di legittimità già espresso a tale riguardo. Si evidenzia che: "*non si discute del fatto che la pregnante esigenza di attuazione del principio di capacità contributiva sia sottesa anche all'art. 20 pur nella sua attuale ridotta portata; non essendoci dubbio alcuno che anche l'attuale formulazione della norma imponga, proprio al fine di far emergere l'effettiva ricchezza imponibile, di non fermarsi al nomen attribuito al contratto dalle parti, per accedere invece al contenuto reale ed alla natura sottostante dell'atto*"…"*là dove, tornando all'art. 20, l'esenzione del collegamento negoziale dall'opera di qualificazione giuridica dell'atto produce l'effetto prativo di sottrarre ad imposizione una tipica manifestazione di capacità contributiva. Né sembrano individuabili altri principi di rango costituzionale, o anche soltanto preminenti esigenze di sistema, idonei a giustificare e rendere razionale la disapplicazione nel caso di specie del principio di capacità contributiva*".

Annamaria Fasano