

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI TRIESTE

DIPARTIMENTO DI SCIENZE GIURIDICHE, DEL LINGUAGGIO,
DELL'INTERPRETAZIONE E DELLA TRADUZIONE

Corso di Laurea in Giurisprudenza

Tesi di Laurea in diritto costituzionale

**La retroattività nel diritto tributario: aspetti di interesse
costituzionale**

Laureando:

Luca Cadamuro

Relatore:

Chiar.mo Prof. Paolo Giangaspero

Anno accademico 2015 – 2016

Un sincero ringraziamento è rivolto al Prof. Paolo Giangaspero, relatore che, con pazienza ed attenzione, si è dedicato alla lettura e alla correzione di questa tesi, suggerendo miglioramenti e indirizzando le mie ricerche.

Un ringraziamento altrettanto sincero è rivolto al Prof. Stefano Amadeo e al Prof. Dario Stevanato: entrambi, con i loro suggerimenti, hanno contribuito ad arricchire i contenuti di questa tesi.

Ringrazio anche e soprattutto la mia famiglia che, in questi anni, mi ha sostenuto, in ogni modo e con sincera convinzione, nel percorso universitario.

Ulteriore ed ultimo ringraziamento è rivolto a Valentina, paziente nell'incoraggiarmi durante l'ultima fase del percorso di studi e a tutti coloro che, direttamente e indirettamente, hanno contribuito a rendere il percorso universitario un momento di confronto e di amicizia.

Sommario

Introduzione	6
La retroattività della legge in generale	8
1. Premesse metodologiche	8
2. L'evoluzione storica	8
2.1 Il fenomeno del diritto intertemporale nell'esperienza giuridica romana (cenni)	8
2.2 La ricostruzione della retroattività secondo il pensiero di Savigny (cenni)	11
2.3 Retroattività: tra diritti acquisiti, aspettative e situazioni giuridiche nel pensiero di Blondeau, Merlin, Bonnacase e Roubier (cenni)	12
3. Verso una definizione dell'istituto della retroattività (cenni)	16
Le peculiarità della retroattività in ambito tributario	25
1. L'interesse per il fenomeno nella materia tributaria: introduzione ai rapporti tra retroattività e capacità contributiva, tra retroattività e affidamento (e certezza del diritto), tra retroattività e principio di libera iniziativa economia, tra retroattività e riserva di legge	25
1.1 Il rapporto con la capacità contributiva	28
1.2 Il rapporto con la certezza del diritto	30
1.3 Affidamento e buona fede: due categorie distinte	35
1.4 Retroattività e riserva di legge	36
1.4.1 L'origine storica e l'evoluzione della riserva di legge	36
1.4.2 Riserva di legge relativa o assoluta?	39
1.4.3 Gli "elementi essenziali del tributo", la loro base legale e la "sufficiente determinatezza"	46
1.4.4 Le prestazioni patrimoniali imposte	50
1.4.5 Riserva di legge e retroattività	52
1.5 Retroattività e diritti economici	56
2. Retroattività impositiva	63
2.1 Il fenomeno della retroattività nel diritto dell'Unione europea (cenni)	73
3. Retroattività e legge di interpretazione autentica	75
3.1 Dalle origini alla classificazione tripartita della sua natura	77

3.1.1	Tesi della natura meramente dichiarativa della legge interpretativa e della retroattività apparente della stessa	79
3.1.2	Tesi della natura innovativa della legge di interpretazione autentica e la effettiva retroattività della stessa	84
3.1.3	Tesi della natura esclusivamente retroattiva della legge interpretativa .	85
3.2	L'evoluzione della giurisprudenza costituzionale in materia di legge interpretativa	87
3.2.1	Conformità della legge di interpretazione ai parametri ordinamentali italiani	87
3.2.2	Dall'affermazione del necessario presupposto della «oscurità della legge interpretata» all'affermazione della sua mera accessorietà (cd. occasio legis) nella legislazione interpretativa	89
3.2.3	La ragionevolezza: il parametro indicato dalla Corte costituzionale per valutare la legittimità di un intervento interpretativo da parte del legislatore. Cenni al rapporto con la tutela dell'affidamento	95
3.2.4	L'interpretazione autentica alla luce della giurisprudenza della Cedu (cenni)	101
3.2.5	Alcune considerazioni conclusive	106
3.2.6	Legge interpretativa e statuto dei diritti del contribuente	111
	La retroattività nelle fonti del diritto	118
1.	L'articolo 11 delle disposizioni preliminari al codice civile quale parametro regolatore dell'efficacia della norma nel tempo	118
2.	Lo statuto dei diritti del contribuente quale parametro regolatore dell'efficacia della norma tributaria nel tempo	124
2.1	I due motivi che impediscono all'articolo 3 dello statuto di essere un limite assoluto alla retroattività in materia tributaria	128
2.2	La “resistenza concettuale” delle norme dello statuto alla luce della tesi di Carlo Esposito in materia di validità delle leggi e alla luce dello studio delle gerarchie normative e della teoria degli «auto-vincoli» del legislatore	133

2.3 I principi della l. 212/2000 nella prospettiva della teoria delle metanorme	145
3. Alcune considerazioni conclusive in merito al rapporto tra l'articolo 11 delle preleggi e l'articolo 3 dello statuto	150
Conclusioni	154
Bibliografia	157

Introduzione

La retroattività è un istituto che ha interessato i giuristi di ogni tempo. Ne sono state fornite svariate definizioni, accomunate dalla necessità di limitare e regolamentare l'esercizio del potere legislativo per tutelare quelle situazioni giuridiche che, nel corso dei secoli, hanno assunto il nome di aspettativa e diritto acquisito nonché per tutelare lo stato di diritto e il principio dell'affidamento.

L'altro ambito d'interesse di questa trattazione riguarda il diritto tributario. Come è stato suggerito dalla dottrina, «*la "questione fiscale" è stata da sempre legata a quella della democrazia*»¹, sicché, anche in questo ambito, si è posta l'esigenza di limitare e regolamentare l'esercizio del potere legislativo attraverso la partecipazione democratica al procedimento di formazione delle leggi.

Come si può notare, tanto la retroattività quanto il diritto tributario pongono, ciascuno con le proprie specifiche, determinate e delicate questioni di equilibrio di interessi: se pare condivisibile il principio in base al quale tutti sono chiamati a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, pare altrettanto condivisibile l'idea in base alla quale tutti i contribuenti abbiano la pretesa di poter concorrere a tali spese in ragione di indici di capacità contributiva effettivi che, con il trascorrere del tempo, possono essere venuti meno, in tutto o in parte. Si assiste, dunque, ad un bilanciamento di interessi che coinvolge i principi costituzionali in materia tributaria ai quali si debbono aggiungere anche i principi in materia di irretroattività, tipizzati in varie fonti dell'ordinamento. Unendo le due prospettive, si potrà apprezzare come le scelte economiche di un soggetto siano certamente influenzate dal dovere di contribuzione e, al contempo, dal grado di certezza del diritto.

Ciò premesso, pare opportuno evidenziare che questa trattazione non intende soffermarsi tanto sugli aspetti propri del diritto tributario: in seguito ad un doveroso cenno agli stessi, si dedicherà particolare attenzione all'istituto della retroattività in quanto tale.

In questo senso, seguirà, nel corso dell'esposizione, un'analisi dedicata all'istituto giuridico della retroattività, in base all'evoluzione storica dello stesso e in base alle definizioni e ricostruzioni suggerite dalla dottrina; seguirà un'analisi introduttiva del fenomeno della retroattività tributaria, con particolare attenzione alla retroattività

¹ L. Antonini, *Sussidiarietà fiscale, la frontiera della democrazia* (introduzione a), Milano, Guerini e Associati, 2005, p. 2 (www.federalismi.it)

impositiva, cui farà seguito la disamina dell'istituto della legge interpretativa, ampiamente usata nel diritto tributario e da sempre oggetto d'interesse per i costituzionalisti.

Dopo aver delineato i tratti fondamentali della retroattività, farà seguito un confronto tra gli stessi e le fonti ordinamentali che, a vario livello, intendono porre un freno a questa prassi: sarà dedicato apposito spazio al cd. statuto del contribuente, alle preleggi e allo studio della Costituzione, nel tentativo di ricercare l'esistenza di freni effettivi alla legislazione retroattiva. Tale analisi sarà condotta mediante ampi riferimenti alla giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte di cassazione. Lo studio della retroattività sarà condotto anche mediante cenni alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea e della Corte europea dei diritti dell'uomo, poiché, in entrambi i casi, si ravvisano interessanti massime che consentono di inquadrare il fenomeno dal punto di vista di un ordinamento giuridico diverso da quello interno.

Seguirà una riflessione, condotta soprattutto in base alle categorie della teoria generale del diritto, volta ad analizzare l'esistenza di effettivi autolimiti di natura legislativa, idonei a rappresentare un argine alla prassi della legislazione retroattiva. In quest'ottica, si cercherà di inquadrare il fenomeno della retroattività anche dal punto di vista della gerarchia delle fonti, ispirata dal modello kelseniano nonché considerando l'ipotesi e la struttura della legge organica quale possibile soluzione al problema, e dal punto di vista della teoria della condizione risolutiva implicita, quale alternativa al modello piramidale kelseniano.

La retroattività della legge in generale

1. Premesse metodologiche

In questa parte dell'esposizione non ci occuperemo della legittimità delle disposizioni retroattive: questo tema sarà oggetto di studio nel prosieguo della trattazione. Studiando la retroattività in generale, cercheremo di offrire una definizione dell'istituto della retroattività, considerandone l'evoluzione storica.

Questa premessa è funzionale alla comprensione del resto dell'esposizione che si concentrerà su uno dei molteplici ambiti applicativi della retroattività: la legislazione tributaria.

In apertura, ci pare opportuno evidenziare che, pur in costanza di una notevole produzione dottrinale in materia, non vi sono, ad oggi, punti fermi nell'ambito del diritto intertemporale che possano fornire una definizione pacifica ed univoca della categoria della retroattività². Per questo motivo ci pare utile avviare la disamina del diritto intertemporale iniziando l'analisi dal periodo romano, per arrivare alle più recenti teorie elaborate in Francia, in seguito alla redazione del codice civile napoleonico, e in Germania.

2. L'evoluzione storica

2.1 Il fenomeno del diritto intertemporale nell'esperienza giuridica romana (cenni)

Studiando il diritto intertemporale nell'esperienza romana, pare utile premettere il distinguo tra le epoche che hanno marcato l'evoluzione del pensiero giuridico. Infatti, si ritiene che il fenomeno del diritto intertemporale trovi spazio nel sistema giuridico romano solo a partire dall'epoca repubblicana e ciò in ragione del fatto che solo in questa fase storica vi è una presa di coscienza dell'interazione del diritto con il tempo³.

² R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 3

³ A. Calzada, *A propósito de la retroactividad de la Lex Atinia de rebus subreptis*, in *Revue internationale des droits de l'antiquité*, ed. n. 57/2010, p. 76 (traduzione nostra dallo spagnolo)

Infatti, come è stato evidenziato dalla dottrina, nell'epoca arcaica manca tanto l'esigenza di regolare la successione di norme nel tempo, in ragione dell'idea di un diritto immobile⁴, quanto il principio della prevalenza della volontà più recente sulla volontà più risalente nel tempo⁵, in ragione della natura sostanzialmente consuetudinaria del diritto che non poneva il problema della innovazione⁶.

In epoca repubblicana si assiste, invece, ad un incremento di formule legislative del tipo *post hanc legem*⁷ che, pur lontane dal rappresentare una regola giuridica, manifestano la volontà di limitare l'efficacia temporale della disposizione *pro futuro*. Prova del fatto che l'irretroattività non era considerata una regola inderogabile del diritto, vi sono esempi nei quali il legislatore romano dimostra di voler regolare fatti passati con norme nuove: è questo il caso di alcune *leges* che, contrariamente a quanto statuito in svariate costituzioni dell'epoca basso-imperiale, consentono al legislatore di regolare fattispecie preesistenti alla nuova disciplina con le disposizioni più recenti⁸.

Pare interessante notare, oltre alla presenza in epoca repubblicana del principio di irretroattività, anche l'esistenza di una scissione tra regole sostanziali e regole processuali⁹. Questo richiamo assume un duplice rilievo: in prima istanza, consente di affermare che nell'esperienza giuridica romana, il principio di irretroattività sostanziale pare consolidato già nel II secolo¹⁰; in seconda istanza, «*l'adozione di una prospettiva centrata su una localizzazione temporale delle fattispecie di matrice sostanziale suggerisce [...] il ricorso a tecniche di formulazione della normazione astratta e [...] d'interpretazione della medesima, tali da salvaguardare, tendenzialmente, rispetto allo ius superveniens, tutte le situazioni giuridiche che abbiano come fattispecie costitutive una vicenda storica chiusasi in un periodo di tempo anteriore all'entrata in vigore della nuova legge*»¹¹. Questa

⁴ R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 6

⁵ *Ibid.*

⁶ A. Calzada, *A propósito de la retroactividad de la Lex Atinia de rebus subreptis*, in *Revue internationale des droits de l'antiquité*, ed. n. 57/2010, p. 76 (traduzione nostra dallo spagnolo)

⁷ *Ibid.*

In questo senso si esprime anche un altro autore che evidenzia come in epoca romana si siano affermati quegli aforismi giuridici inerenti la irretroattività delle norme. Così C. F. Gabba, *Teoria della retroattività delle leggi (vol. I)*, Pisa, Tipografia Nistri, 1868, p. 34.

⁸ W. Wolodkiewicz, *Retroattività nel diritto romano e nei diritti odierni*, pubblicazione in <http://elar.uniyar.ac.ru/jspui/handle/123456789/3417>, 2001, p. 137

⁹ R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 7

¹⁰ A. Calzada, *A propósito de la retroactividad de la Lex Atinia de rebus subreptis*, in *Revue internationale des droits de l'antiquité*, ed. n. 57/2010, p. 77 (traduzione nostra dallo spagnolo)

¹¹ R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 8.

Questa affermazione può essere integrata con la precisazione – fatta dallo stesso Caponi – in base alla quale, diversamente a quanto accade nel diritto sostanziale, nel diritto processuale non esiste una tutela generale nei

affermazione, seppur riferita all'epoca repubblicana, ben si può coniugare con la legiferazione dell'epoca imperiale. Infatti, come è stato osservato dalla dottrina, una legge di Giustiniano lascia intendere non solo la regola della inefficacia della disposizione per il passato ma opera anche una distinzione tra fatti consumati «*e totalmente preterita*»¹² e i cd. «*negotia pendencia, cioè i fatti non compiuti, ma cominciati sotto un'altra legge [anteriore]*»¹³.

Il distinguo appena proposto dal Gabba, assieme alla scissione tra diritto sostanziale e processuale, appaiono come indici di una indubbia maturità giuridica della civiltà romana. Tuttavia, non pare possibile assimilare la regola vigente in epoca repubblicana o imperiale con l'attuale sistema legislativo vigente in Italia e in altri paesi occidentali. Infatti, oltre ad una differenza nel sistema della gerarchia delle fonti, la regola della irretroattività deve essere letta alla luce della cd. regola teodosiana, risalente all'anno 440: «*leges et constitutiones futur certus est dare formam negotiis, non ad facta praeterita revocari, nisi nominatim etiam de praeterito tempore adhuc pendentibus negotiis cautum sit*». In base a questa regola, le leggi prescrivono la forma delle relazioni giuridiche future, senza riferirsi ai fatti passati, salvo che lo stesso legislatore non disponga l'efficacia anche per questi ultimi ovvero per fatti pendenti¹⁴. Come è stato osservato in dottrina, questa formula pare ammettere l'esistenza di una eccezione¹⁵ al principio di irretroattività. È nella particolarità di questa eccezione che si ravvisa la più importante differenza rispetto agli ordinamenti giuridici attuali: l'eccezione in questione sarebbe – stando alla ricostruzione citata – basata su null'altro che la discrezionalità del legislatore¹⁶. Di eccezione al principio di irretroattività parla anche la dottrina più risalente nel tempo, riconoscendo la prassi del legislatore romano di epoca imperiale di allontanarsi dal principio di irretroattività in

confronti dello *ius superveniens*. Infatti, in un'ottica processuale, lo *ius superveniens* assoggetta non solo le situazioni future ma anche quelle già sorte e già regolate dalla precedente normativa.

¹² C. F. Gabba, *Teoria della retroattività delle leggi (vol. I)*, Pisa, Tipografia Nistri, 1868, p. 39

¹³ *Ibid.*

¹⁴ Infatti, in base ad un'autorevole ricostruzione dottrinale, possiamo affermare che «*Grundsätzlich sind neue Gesetze nur für zukünftige Geschäfte verbindlich, der Gesetzgeber kann aber im Einzelfall eine Rückwirkung des neuen Rechts anordnen*» (le nuove disposizioni sono vincolanti fondamentalmente per i nuovi negozi giuridici, tuttavia è possibile che nel singolo caso il legislatore disponga la retroattività della nuova disposizione; traduzione nostra dal tedesco). Così A. Vonkilch, *Das Intertemporale Privatrecht. Übergangsfragen bei Gesetzes und Rechtsprechungsänderungen im Privatrecht*, Wien, Springer Verlag – Wien, 1999, p. 16

¹⁵ R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 10

¹⁶ *Ibid.*

ragione della «particolarità delle circostanze di luogo di tempo, in mezzo a cui vive [il legislatore], *cosicché il suo provvedimento ha veramente natura eccezionale*»¹⁷.

2.2 La ricostruzione della retroattività secondo il pensiero di Savigny (cenni)

Grazie all'affermarsi dei principi di irretroattività e grazie all'affermarsi dell'idea dei diritti acquisiti, si è cercato di limitare l'efficacia temporale di determinate disposizioni¹⁸. Una delle ricostruzioni più note nell'ambito del diritto intertemporale è quella di Savigny che pone al centro della propria riflessione il concetto di fatto giuridico o «*juristische Tatsache*»¹⁹ che rappresenta, contemporaneamente, il fondamento, la conclusione e la trasformazione di una determinata condotta giuridica²⁰. Questa affermazione può essere compresa studiando il contenuto di una condotta giuridica che è dato dall'insieme di tutte le conseguenze giuridiche derivanti dal fatto giuridico che ha dato vita alla condotta. In questo senso, stando al pensiero del giurista tedesco, si avrebbe retroattività anche nel caso in cui una norma, pur disponendo *pro futuro*, intacchi condotte giuridicamente rilevanti già esistenti poiché ciò implicherebbe anche un intervento sul fatto giuridico generatore della condotta stessa²¹.

In questo senso, Savigny sviluppa un distinguo tra due tipi di regole: regole sull'acquisizione di diritti o «*Regeln über den Erwerb der Rechte*»²² e regole che disciplinano l'esistenza dei diritti o «*Regeln über das Dasein der Rechte*»²³.

La differenza tra i due tipi di regola è fondamentale dal punto di vista dell'applicazione del principio di irretroattività.

Infatti, l'autore ritiene che solo alle regole sull'acquisizione di diritti si applichi l'irretroattività e ciò in ragione del fatto che tali regole disciplinano il fatto giuridico, la sua

¹⁷ C. F. Gabba, *Teoria della retroattività delle leggi (vol. I)*, Pisa, Tipografia Nistri, 1868, p. 41

¹⁸ A. Vonkilch, *Das Intertemporale Privatrecht. Übergangsfragen bei Gesetzes und Rechtsprechungsänderungen im Privatrecht*, Wien, Springer Verlag – Wien, 1999, p. 22 (traduzione nostra dal tedesco)

¹⁹ A. Vonkilch, *Das Intertemporale Privatrecht. Übergangsfragen bei Gesetzes und Rechtsprechungsänderungen im Privatrecht*, Wien, Springer Verlag – Wien, 1999, p. 23 (traduzione nostra dal tedesco)

²⁰ *Ibid.*

²¹ *Ibid.*

²² *Ibid.*

Potrebbe essere il caso di una legge che prevede la *traditio* per il passaggio della proprietà della cosa, rispetto al principio consensualistico previgente. Così R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 11

²³ *Ibid.*

Potrebbe essere il caso di una legge che abolisce la servitù della gleba. Così R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 11

efficacia nonché il rapporto tra il diritto e una persona (che rappresenta il fenomeno della trasformazione di un istituto astratto in una relazione di diritto personale)²⁴. Con ciò, una nuova legge, anche se non retroattiva, non potrà intaccare la condotta giuridica posta in essere sulla base di un fatto giuridico preesistente alla nuova disposizione e regolato in modo diverso rispetto alla stessa. Il motivo di questa ricostruzione si spiega ricorrendo all'idea di diritto acquisito²⁵: i diritti acquisiti in base alla disciplina precedente, dovrebbero rimanere intatti, benché l'idea stessa di diritto acquisito si colleghi con l'idea di negozio giuridico perfezionato, poiché solo in costanza di un negozio perfezionato potrà aversi un diritto acquisito²⁶.

Per contro, pare ammissibile l'effetto retroattivo sulle regole che disciplinano l'esistenza dei diritti. Questa costruzione si spiega con le parole di Savigny che giustifica l'effetto retroattivo della nuova norma su queste regole in ragione di motivi politici ed economici²⁷. Più specificamente e al di là delle ragioni politiche o economiche, il motivo di questa previsione può essere inquadrato in termini prettamente giuridici: se si considerasse l'entrata in vigore di una nuova legge abolitiva della schiavitù, questa legge, ove non potesse retroagire, si limiterebbe a vietare l'insaturazione di rapporti di schiavitù solo *pro futuro*, lasciando intatti quelli in essere²⁸.

Nondimeno, Savigny evidenzia che tanto le leggi della prima specie quanto quelle della seconda, «*possono eccezionalmente venire applicate in modo contrario al principio additato per ciascuna di esse*»²⁹, tuttavia, tali applicazione contrarie al principio non potranno essere disposte, di volta in volta, dal giudice ma dovranno «*espressamente e senza ambiguità essere ordinate dal Legislatore*»³⁰.

2.3 Retroattività: tra diritti acquisiti, aspettative e situazioni giuridiche nel pensiero di Blondeau, Merlin, Bonnacase e Roubier (cenni)

²⁴ B. Verdera Izquierdo, *La Irretroactividad: problemática general*, Madrid, Dykinson, 2006, p. 73 (traduzione nostra dallo spagnolo)

²⁵ *Ibid.*

²⁶ B. Verdera Izquierdo, *La Irretroactividad: problemática general*, Madrid, Dykinson, 2006, p. 74 (traduzione nostra dallo spagnolo)

²⁷ A. Vonkilch, *Das Intertemporale Privatrecht. Übergangsfragen bei Gesetzes und Rechtsprechungsänderungen im Privatrecht*, Wien, Springer Verlag – Wien, 1999, p. 23 (traduzione nostra dal tedesco).

In questo senso, non si deve ritenere che queste regole si basino su una eccezione rispetto al principio di irretroattività: esse rispondono, semplicemente, ad una logica diversa che trova fondamento proprio nei motivi politici ed economici citati. Così R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 13

²⁸ Così R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 13

²⁹ C. F. Gabba, *Teoria della retroattività delle leggi (vol. I)*, Pisa, Tipografia Nistri, 1868, p. 163

³⁰ *Ibid.*

Avendo fatto menzione dei diritti acquisiti nella costruzione di Savigny, pare opportuno soffermarsi, sia pure brevemente, sull'argomento.

Infatti, come è stato osservato dalla dottrina, dalla tesi di Savigny emerge un problema al quale non si è riusciti a fornire una risposta soddisfacente: «*se si possa (...) ritenere sussistente un principio contrapposto a quello dell'irretroattività delle leggi, concepito (...) come coincidente o meno con il principio del rispetto dei diritti acquisiti*»³¹.

In questa sede non è nostra intenzione indagare altro che l'evoluzione del pensiero giuridico (senza soffermarci sulle critiche mosse alle singole posizioni poiché ciò richiederebbe un'indagine indipendente), partendo dalla fattispecie dei diritti acquisiti che, per quanto si è visto, è strettamente correlata al fenomeno della retroattività. Non a caso, alcune delle più interessanti ricostruzioni del fenomeno della retroattività – che ricomprendono anche il tema dei diritti acquisiti – si affermano in seguito alla cristallizzazione del principio nel codice napoleonico. È in questo contesto storico che s'innesta la teoria di Blondeau che si occupa dell'efficacia retroattiva della legge, alla luce dell'enunciazione del principio nel codice napoleonico³².

L'autore avvia la sua indagine operando un distingue tra le «*attentes*», cioè le aspettative, formatesi in ragione della previgente disposizione: ve ne sarebbero di due tipi. Il primo tipo è quello delle aspettative che devono restare intatte rispetto alla nuova disciplina sopraggiunta; il secondo tipo è rappresentato da aspettative che potremmo definire cedevoli rispetto alle nuove disposizioni perché di minore rilievo rispetto alle prime o perché l'interesse che giustifica la nuova norma è considerato superiore rispetto all'interesse posto alla base di questo secondo tipo di aspettativa³³. Dopo aver premesso questa distinzione, Blondeau procede ad approfondirla: una legge sarebbe retroattiva

³¹ R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 15.

In questo senso, vale la pena evidenziare che l'autore citato tenta di ricercare un principio contrapposto a quello della irretroattività che possa o meno coincidere con il concetto di diritto acquisito. In questa sede non ci interessa analizzare questo specifico problema che – stando alla ricostruzione di Caponi – dovrebbe trovare risposta nel cd. ordine pubblico intertemporale. Infatti, si intende per ordine pubblico intertemporale «*la particolare cogenza della norma sopravvenuta che ne giustifica l'applicazione immediata (...) all'autonomia privata*» (così F. Di Marzio, *La nullità del contratto*, Padova, CEDAM, 2008, pp. 14, 15) che, in ogni caso, è vincolata al rispetto dell'ordine pubblico che limita l'autonomia privata. Questa formula, peraltro, non pare convincere del tutto Caponi che evidenzia l'assenza, nell'ordinamento italiano, di un richiamo espresso alla materia che si scontra con il principio di irretroattività, il quale, invece, trova una menzione espressa nell'articolo 11 delle preleggi.

³² AA.VV., *Hermenéutica jurídica – Homenaje al Maestro Darío Echandía*, Santa Fe de Bogotá, Ediciones Rosaristas, 1997, p. 151 (traduzione nostra dallo spagnolo)

³³ *Ibid.*

solamente nel caso in cui sia idonea a vulnerare un diritto effettivo e non già una mera speranza o aspettativa³⁴.

Tuttavia, nella ricostruzione del fenomeno della retroattività, invero assai semplice, di Blondeau, non compare alcun riferimento all'istituto dei diritti acquisiti. Questo riferimento, infatti, sarà elaborato in un momento successivo da parte del conte Merlin che si chiederà «*in che modo potrebbe la legge cangiare il passato in pregiudizio*»³⁵. In questo senso, Merlin, dopo aver precisato che affinché vi sia retroattività non è sufficiente che la legge «*cangi il passato*»³⁶ ma che tale legge rechi pregiudizio alle persone interessate dalle disposizioni della legge in oggetto, conclude affermando che il pregiudizio non può derivare che dalla privazione «*de' diritti attualmente acquisiti*»³⁷. L'autore prosegue nell'esposizione sostenendo che il principio di irretroattività risponderrebbe esattamente all'esigenza di preservare i diritti acquisiti dalla legislazione innovativa³⁸.

Ne segue una definizione di diritto acquisito che, stando alla ricostruzione di Merlin, sarebbe quel diritto già entrato nel nostro dominio e che ne fa parte e che, per questo, non può esserci tolto³⁹. Per questo motivo, in caso di controversia *apud iudicem*, il giudice, riconosciuto che la materia del contendere interessa i diritti acquisiti, non potrà applicare la disposizione innovativa⁴⁰. Tuttavia, il giudice potrà applicare la disposizione innovativa a quelle fattispecie che sono classificate come mere aspettative ovvero come facoltà legali⁴¹. Appare più chiaro, quindi, il distinguo tra diritti acquisiti – in base alla descrizione fornita dallo stesso Merlin – e mere aspettative o facoltà che non rappresenterebbero diritti già

³⁴ AA.VV., *Hermenéutica jurídica – Homenaje al Maestro Darío Echandía*, Santa Fe de Bogotá, Ediciones Rosaristas, 1997, p. 152 (traduzione nostra dallo spagnolo).

³⁵ L. M. Fanelli (tradotto dal francese da), *Trattato sull'effetto retroattivo del conte Merlin*, Napoli, Saverio Starita, 1835, p. 12

³⁶ *Ibid.*

³⁷ *Ibid.*

In questo senso si segnala che anche autori contemporanei richiamano la categoria dei diritti quesiti, intesi come interessi che traggono origine da norme di diritto emanate in precedenza. Tuttavia, in tali casi si deve considerare che «*lo Stato considera veri e propri diritti del cittadino solo quelli compiutamente maturati, cioè quelli per i quali si è interamente compiuto l'iter procedimentale che porta all'acquisto del diritto*». Così A. Checchini, G. Amadio, *Lezioni di diritto privato*, Torino, Giappichelli, 2008, p. 26.

³⁸ *Ibid.*

³⁹ *Ibid.*

Pare degna di menzione anche la definizione di diritto acquisito proposta da Gabba: «*è diritto acquisito ogni diritto, che a) è conseguenza di un fatto idoneo a produrlo in virtù della legge del tempo in cui il fatto venne compiuto, benché l'occasione di farlo valere non si sia presentata prima dell'attuazione di una legge nuova intorno al medesimo, e che b) a termini della legge, sotto l'impero della quale accadde il fatto da cui trae origine, entrò immediatamente a far parte del patrimonio di chi lo ha acquistato*». Così C. F. Gabba, *Teoria della retroattività delle leggi (vol. I)*, Pisa, Tipografia Nistri, 1868, pp. 190, 191.

⁴⁰ A. Alessandri Rodríguez, M. Somarriva Undurraga, A. Vodanovic, *Tratado de Derecho Civil: Partes Preliminar y General (tomo I)*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1998, p. 227 (traduzione nostra dallo spagnolo)

⁴¹ *Ibid.*

entrati nella nostra sfera giuridica bensì, rispettivamente: a) aspettativa: è la speranza di acquisire un diritto in base alla vigente normativa che, tuttavia, non si è ancora trasformata (o perfezionata) in diritto in ragione del mancato verificarsi di una condizione legale⁴²; b) facoltà: è il presupposto che consente la successiva acquisizione del diritto⁴³. Il motivo ultimo che giustifica la retroattività delle disposizioni innovative nei confronti di aspettative e facoltà sarebbe l'assenza del diritto acquisito e, quindi, l'assenza di una situazione giuridica definitivamente acquisita da un soggetto.

Dopo la teoria di Merlin che si basa sul distinguo appena citato, pare utile fare menzione di quella elaborata da Bonnecase che sembra superare la ricostruzione della retroattività secondo le direttrici del diritto acquisito e dell'aspettativa. Infatti, la soluzione dottrinale proposta da Bonnecase si basa sul concetto di situazione giuridica che è il modo con il quale un soggetto sta dinnanzi ad una regola giuridica⁴⁴. Le situazioni giuridiche possono essere suddivise in situazioni astratte e concrete: si intende per situazione giuridica astratta il modo di essere eventuale o teorico di un soggetto dinnanzi ad una specifica disposizione; si intende per situazione concreta quel modo di essere dinnanzi ad una specifica disposizione che deriva da un atto o da un fatto giuridico che comporta l'instaurazione di situazioni di favore o meno come diretta conseguenza del funzionamento giuridico della disposizione di riferimento⁴⁵.

Data questa distinzione, Bonnecase procede a identificare quale delle due situazioni giuridiche deve rimanere inalterata a fronte di un mutamento giuridico. In tal senso, dovrà rimanere intatta la situazione giuridica concreta.

In questo modo, è certo che la legge nuova è idonea a riformare situazioni astratte ma non concrete, pur restando da definire come si possa appurare se una situazione passata sia da considerarsi astratta o concreta. Bonnecase tenta di rispondere a questo fondamentale quesito sostenendo che l'analisi deve essere condotta sulla base del fatto o dell'atto

⁴² A. Alessandri Rodríguez, M. Somarriva Undurraga, A. Vodanovic, *Tratado de Derecho Civil: Partes Preliminar y General (tomo I)*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1998, p. 228 (traduzione nostra dallo spagnolo).

È questo caso, ad esempio, delle successioni: non potrà esservi successione (e, quindi, un diritto) ma solo la speranza di succedere, finché non si verifica la condizione legale della morte.

⁴³ *Ibid.*

⁴⁴ AA.VV., *Hermenéutica jurídica – Homenaje al Maestro Darío Echandía*, Santa Fe de Bogotá, Ediciones Rosaristas, 1997, p. 156 (traduzione nostra dallo spagnolo)

⁴⁵ *Ibid.*

In altri e più semplici termini, la situazione giuridica concreta è quella situazione di vantaggio o svantaggio che deriva dalla diretta interazione tra una situazione giuridica, prodotta dal verificarsi di un fatto o un atto giuridico, con una norma. Invero, vantaggio e svantaggio derivano, come conseguenza dell'atto o del fatto giuridico, direttamente dalla norma di riferimento.

giuridico previsto come presupposto dell'efficacia della legge⁴⁶: se il fatto o l'atto giuridico previsti dalla legge si sono verificati nel tempo precedente all'entrata in vigore della nuova legge, allora non si è più in presenza di una situazione astratta bensì concreta e, per questo, intangibile.

Resta, dunque, da analizzare la posizione di Roubier che si basa sulla distinzione tra effetto retroattivo, corrispondente all'applicazione di una legge nel passato, ed effetto immediato, corrispondente all'applicazione della legge nel presente⁴⁷. La soluzione proposta da Roubier prevede uno studio basato sull'effetto della legge sulle situazioni giuridiche, intese come situazioni nelle quali un soggetto si trova dinanzi ad una norma⁴⁸.

Secondo l'autore in oggetto, la situazione giuridica può essere interessata da una nuova legge in ogni fase della sua esistenza e, in tal senso, Roubier identifica tre fasi evolutive delle situazioni giuridiche: la costituzione, la produzione degli effetti e l'estinzione⁴⁹. In base a questa tripartizione, la legge nuova si definisce retroattiva se ridetermina le situazioni giuridiche già costituite o già estinte ovvero, espresso in altri termini, quando la nuova legge assoggetta i «*faits accomplis*», cioè i fatti compiuti sotto l'impero della vecchia legge⁵⁰. Per contro, non vi sarà retroattività bensì effetto immediato nel caso in cui la nuova legge regoli gli effetti dei rapporti giuridici costituiti sotto la vigenza della vecchia legge *pro futuro*⁵¹.

3. Verso una definizione dell'istituto della retroattività (cenni)

⁴⁶ AA.VV., *Hermenéutica jurídica – Homenaje al Maestro Darío Echandía*, Santa Fe de Bogotá, Ediciones Rosaristas, 1997, p. 157 (traduzione nostra dallo spagnolo)

⁴⁷ A. Alessandri Rodríguez, M. Somarriva Undurraga, A. Vodanovic, *Tratado de Derecho Civil: Partes Preliminar y General (tomo I)*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1998, p. 230 (traduzione nostra dallo spagnolo)

⁴⁸ In questo senso, si evidenzia che l'idea di situazione giuridica secondo Roubier è assai più ampia rispetto a quella di diritto acquisito, poiché comprende anche situazione che potremmo definire meri *status*, come potrebbe lo stato di interdizione che non può essere inteso come diritto acquisito.

⁴⁹ A. Alessandri Rodríguez, M. Somarriva Undurraga, A. Vodanovic, *Tratado de Derecho Civil: Partes Preliminar y General (tomo I)*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1998, p. 230 (traduzione nostra dallo spagnolo)

⁵⁰ G. Cocco (a cura di), *L'economia e la legge. Atti del convegno (Milano, 4 dicembre 2006)*, Milano, Università degli Studi di Milano – Bicocca (Quaderni), Giuffrè, 2007, p. 16, nota 49

⁵¹ *Ibid.*

Questa affermazione assume particolare rilievo se si considerano quelle fattispecie a formazione progressiva o successiva che si sviluppano nel corso del tempo e sono potenzialmente esposte alla variazione legislativa. In questi casi, in ragione del principio dell'effetto immediato della legge, la disposizione nuova disciplinerà solo gli effetti nel futuro. Così AA.VV., *Hermenéutica jurídica – Homenaje al Maestro Darío Echandía*, Santa Fe de Bogotá, Ediciones Rosaristas, 1997, p. 159 (traduzione nostra dallo spagnolo).

Dopo aver tentato di fornire un quadro storico in materia di retroattività, analizzando l'evoluzione dell'istituto nel corso del tempo, cercheremo di capire cosa sia la retroattività, premesso che numerose sono le definizioni disponibili.

Evidenziamo fin da ora che l'oggetto di studio di questo paragrafo non può essere esaurito in così poco spazio, sicché cercheremo di ridurre lo studio a quanto necessario per comprendere gli elementi essenziali della trattazione che seguiranno nei capitoli successivi. Pare utile avviare l'indagine affermando che il fenomeno può essere compreso, anzitutto, nell'ottica della stabilizzazione dei rapporti tra consociati e, soprattutto, attraverso l'intento di disciplinare l'esercizio del potere legislativo: sulla scorta di questi presupposti si sono affermati i principi come quello di irretroattività della legge⁵². Tuttavia, pur essendo arrivati a cristallizzare il principio d'irretroattività in svariate fonti del diritto, non esistono, ad oggi, definizioni universalmente condivise dell'istituto. Il termine, sul piano etimologico, indica il «*retro agere*»⁵³ di una disposizione e, cioè, l'idoneità di agire ed avere efficacia per il passato; tuttavia, accontentarsi di questa definizione sarebbe errato poiché si limiterebbe l'indagine alla sola ricostruzione empirica, peraltro incompleta, del fenomeno.

Come si può osservare sulla scorta di quanto si è esposto fino ad ora, nessuno degli autori citati è riuscito a fornire una definizione dell'istituto della retroattività: si è fatto riferimento ai concetti di diritti acquisiti, di aspettativa, di efficacia immediata della norma e, in relazioni a tali categorie, si è cercato di spiegare quale potesse e quale non potesse essere la situazione giuridica soggettiva mutata da una disposizione retroattiva, senza mai definire cosa si debba intendere per disposizione retroattiva.

Fondamentalmente, si può affermare che sia retroattiva la disposizione che si applica ad atti, fatti, eventi o situazioni verificatesi prima della sua entrata in vigore⁵⁴. Più precisamente, si ritiene che una disposizione sia retroattiva «*quando si assumono come elementi della fattispecie fatti e situazioni realizzati nel passato, per sottoporli ad una regola diversa da quella anteriore*»⁵⁵. In base a queste due definizioni, si può ritenere che

⁵² L. Cuocolo, *Tempo e potere nel diritto costituzionale*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 71

⁵³ B. Verdera Izquierdo, *La Irretroactividad: problemática general*, Madrid, Dykinson, 2006, p. 47 (traduzione nostra dallo spagnolo)

⁵⁴ La definizione è tratta, a contrario senso, dalla definizione di irretroattività in A. Valentino, *Il principio d'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

⁵⁵ V. Onida, E. Crivelli in A. Barba, S. Pagliantini (a cura di), *Commentario del Codice Civile – Delle persone: artt. 1 – 10*, Torino, UTET, 2013, voce “Art. 11: efficacia della legge nel tempo”

la disposizione retroattiva sia quella idonea ad avere una sorta di efficacia nel passato⁵⁶. Affermando ciò, tuttavia, si dovrebbe anche affermare che l'efficacia della norma in questione si proietterebbe in un tempo precedente alla propria entrata in vigore ma ciò è impossibile: nessun fenomeno, ivi compreso la legge, «può avere la pretese di agire prima di esistere, di operare in un tempo anteriore alla propria esistenza»⁵⁷ poiché «al passato non si può comandare»⁵⁸. Viene meno, dunque, la ricostruzione della norma retroattiva intesa come norma che, per determinazione legale o per propria natura, produce effetti retroattivi nel tempo⁵⁹.

Accertata l'impossibilità di affidare la definizione del fenomeno alla prima tesi, una seconda soluzione è data dalla distinzione tra vigore della legge (o efficacia della stessa) e ambito di applicazione⁶⁰: se, in genere, vigore e ambito di applicazione coesistono e coincidono, vi sono casi in cui ciò non avviene. Sono tali i casi in cui la legge, non più in vigore, continua ad essere applicata e il caso in cui la legge produce effetti anche in un tempo precedente il proprio vigore. In questo modo, la retroattività si potrebbe spiegare non già sulla base della propria efficacia nel passato bensì in base alla propria applicabilità⁶¹. Tuttavia, nemmeno questa soluzione pare accolta in dottrina, fondamentalmente perché pare difficile giustificare l'applicabilità di una norma fuori dalla propria vigenza o, detto altrimenti, pare impossibile applicare una disposizione che non è ancora o non è più in vigore.

In questo senso, si segnalano altre due ricostruzioni del fenomeno che si basano, rispettivamente, sul momento della vigenza e sul momento dell'applicabilità delle disposizioni. La prima tesi definisce la retroattività sulla base di una finzione giuridica in base alla quale 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 disposizione⁶². La seconda tesi definisce la retroattività come l'applicazione della norma nuova a fatti o situazioni che

⁵⁶ Infatti, dando una definizione di irretroattività in base all'articolo 11 delle preleggi, la dottrina ritiene che la legge non possa avere efficacia per il passato e, quindi, ritiene che la legge non possa «agire nel passato». Così A. Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, CEDAM, 2007, p. 43.

⁵⁷ R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 18

⁵⁸ *Ibid.*, nota 38

⁵⁹ V. Cerulli Irelli, *Lineamenti del diritto amministrativo*, Torino, Giappichelli, 2014, p. 428

⁶⁰ R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 19

⁶¹ *Ibid.*

⁶² B. Verdera Izquierdo, citando G. Valdecasas, *La Irretroactividad: problemática general*, Madrid, Dykinson, 2006, p. 48 (traduzione nostra dallo spagnolo)

si sono originati sotto l'imperio della vecchia disposizione⁶³. Mentre la prima tesi si basa sulla vigenza, la seconda trae origine dall'applicabilità della norma⁶⁴. Nessuna delle due tesi, tuttavia, pare soddisfacente: non sembra possibile analizzare il fenomeno della retroattività che, in ultima analisi, riguarda una disposizione giuridica, scindendo la vigenza dall'applicabilità⁶⁵.

Questo orientamento pare trovare fondamento anche nell'ordinamento italiano e, nello specifico, negli articoli 10 e 11 delle preleggi che disciplinano, rispettivamente, l'entrata in vigore delle leggi e degli atti normativi e l'irretroattività. Infatti, l'articolo 10 ha anzitutto per oggetto un «*requisito di efficacia della legge in quanto atto*»⁶⁶ che corrisponde al trascorrere del periodo di *vacatio legis* dopo il quale la legge diventa cogente. Tuttavia, trascorso tale periodo, non possiamo parlare dell'entrata in vigore della sola legge-atto, dovendosi evidenziare l'entrata in vigore anche delle norme prodotte con la legge-atto⁶⁷. In ragione di questo sistema, la norma non può entrare in vigore in un momento storico precedente a quello del perfezionamento della legge-atto⁶⁸, sicché vigenza ed efficacia della norma coincidono tra loro e tra loro e l'efficacia *erga omnes*⁶⁹.

Un ulteriore orientamento è dato dall'idea di retroattività come rivalutazione giuridica del passato, inteso come insieme di fatti già verificatisi⁷⁰. Questa tesi pare accogliere anche l'idea in base alla quale il legislatore si muove avendo presenti specifici interessi, di cui la legge rappresenta il punto d'equilibrio⁷¹: in base a questa ricostruzione della retroattività, una legge retroattiva altro non sarebbe che una rivalutazione giuridica di fatti passati, in base a specifici interessi sopraggiunti che muovono il legislatore. Tuttavia, anche questa

⁶³ *Ibid.*, citando C. Roncero

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ Corre l'obbligo di evidenziare che le tesi, benché frutto della dottrina iberica, rispondono alle esigenze espositive di questo testo poiché si inseriscono in un ragionamento teorico non limitato dalle norme nazionali.

⁶⁶ R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, pp. 27, 28

⁶⁷ R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, pp. 28

⁶⁸ *Ibid.*

In questo senso si segnala che pare ormai pacifica la possibilità, per il legislatore, di 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. Non solo: la *vacatio legis* può anche venire meno del tutto, benché tale prassi faccia venire meno il senso dell'istituto della pubblicazione. Così P. Cendon (a cura di), *Commentario al Codice Civile: artt. 1 – 142*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 165.

Da questa affermazione dottrinale si evince che il concetto di requisito per l'efficacia della legge-atto (e della rispettiva norma), inteso come *vacatio legis*, può essere ridimensionato ovvero eliminato del tutto, ma non pare ammissibile l'ipotesi di una entrata in vigore in un tempo precedente al perfezionamento della legge-atto.

⁶⁹ R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, pp. 29

⁷⁰ R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 20

⁷¹ R. Bin, G. Pitruzzella, *Diritto costituzionale*, Torino, Giappichelli, 2014, p. 132

tesi presenta un limite, dato dalla rivalutazione dei fatti passati. Il principio di irretroattività non sarebbe deputato alla tutela di meri fatti verificatisi nel passato ma sarebbe funzionale a tutelare specifici diritti⁷². Inoltre, ben potrebbe accadere che una legge, pur in assenza di specifici richiami alla retroattività e, anzi, disponendo solo l'attribuzione di una certa rilevanza giuridica a determinati fatti futuri, possa avere effetti retroattivi. Tale è il caso di una disposizione che, attribuendo una determinata qualificazione giuridica a fatti futuri, sia comunque in grado di apportare modifiche a situazioni giuridiche già esistenti che dipendono dalla qualificazione dei fatti stessi⁷³. Per questo motivo questa ricostruzione della retroattività si limita a fornire solo una delle possibili risposte circa l'effetto dell'istituto in questione.

Un ulteriore apporto allo studio della retroattività arriva da una pronuncia della Corte costituzionale tedesca (BVerG) che la dottrina definisce «*leading case*»⁷⁴ in materia. Il caso sarà oggetto di studio anche nel prossimo capitolo, nel quale ci si soffermerà sui fondamenti costituzionali della irretroattività, identificati dai giudici di Karlsruhe nello stato di diritto e nella certezza del diritto; in questo capitolo desideriamo concentrarci esclusivamente sulla distinzione tra retroattività autentica e non autentica ossia – esprimendo il concetto in lingua tedesca – tra *echte* e *unechte Rückwirkung*.

Riassumendo, si può affermare che si ha retroattività autentica ovvero *echte Rückwirkung* quando una disposizione opera mutamenti su situazioni giuridiche già esauritesi nel passato⁷⁵ e, quindi, già esauritesi prima dell'entrata in vigore della nuova legge⁷⁶. Per contro, si parla di retroattività non autentica ovvero di *unechte Rückwirkung* quando la disposizione sopravvenuta operi *pro futuro* ma avendo ad oggetto fattispecie non ancora

⁷² R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 20.

⁷³ In questo senso, la dottrina evidenzia che ciò che va evitato attraverso il divieto di retroattività è non tanto e non solo la semplice rivalutazione del fatto costitutivo di una determinata fattispecie ma anche e soprattutto la modificazione della rilevanza giuridica dei fatti modificativi ed estintivi della fattispecie stessa. Inoltre, attraverso il divieto di retroattività, dovrebbe evitarsi altresì l'attribuzione di rilevanza giuridica modificativa o estintiva a fatti nuovi che sono comunque idonei ad apportare modifiche alla fattispecie in essere. È questo il caso – puramente esemplificativo e ripreso dalla dottrina – di un soggetto, titolare di pensione d'invalidità nell'anno 1980. Successivamente, nell'anno 1985, entra in vigore una disposizione che impone la restituzione delle mensilità percepite a titolo di pensione nel caso in cui il destinatario perda la cittadinanza italiana: accade che, nell'anno 1990, il beneficiario perde la cittadinanza, sicché dovrà restituire tutte le mensilità percepite dall'anno 1980 in poi e ciò senza che la legge del 1985 abbia previsto alcun tipo di intervento manifestamente retroattivo. R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 21.

⁷⁴ R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 21

⁷⁵ R. Stober, *Allgemeines Wirtschaftsverwaltungsrecht: Grundlagen des Wirtschaftsverfassungs – und Wirtschaftsverwaltungsrecht, des Wirtschaft – und Binnenmarktrechts*, Stuttgart, Verlag W. Kohlhammer, 2008, p. 55 (traduzione nostra dal tedesco)

⁷⁶ Il BVerG parla di «*das Gesetz nachträglich ändernd in abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift*», cioè di legge che muta *ex post* fattispecie appartenenti al passato.

esaurite⁷⁷. La distinzione operata dal BVerfG si basa, dunque, sul criterio del cd. «*abgeschlossenen Tatbestandes*»⁷⁸, cioè della fattispecie esaurita.

Sulla base di questa suddivisione, operata dalla giurisprudenza costituzionale, si è arrivati ad ammettere nell'ordinamento la retroattività non autentica mentre la retroattività autentica, in quanto contrastante con i principi di stato di diritto e di affidamento, non ha mai incontrato il favore degli operatori del diritto⁷⁹.

Questa bipartizione ha interessato la giurisprudenza costituzionale tedesca e la dottrina dagli anni Sessanta fino al 1983, anno in cui il secondo senato⁸⁰ del BVerfG supera la

⁷⁷ R. Stober, *Allgemeines Wirtschaftsverwaltungsrecht: Grundlagen des Wirtschaftsverfassungs – und Wirtschaftsverwaltungsrecht, des Wirtschaft – und Binnenmarktrechts*, Stuttgart, Verlag W. Kohlhammer, 2008, p. 55 (traduzione nostra dal tedesco).

In questo caso, il BVerfG parla di «[Gesetz das] *auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt*», cioè di legge che produce i propri effetti *pro futuro* su fattispecie e relazioni giuridiche non ancora esaurite.

⁷⁸ K. Uffmann, *Das Verbot der geltungserhaltenden Reduktion*, Tübingen, Mohr Siebeck, 2010, p. 60 (traduzione nostra dal tedesco).

Vale la pena riportare anche un esempio corrispondente al nostro oggetto di studio. In ambito tributario, potrà parlarsi di retroattività autentica qualora l'imposizione interessi, incrementando il *quantum debetur*, una fattispecie appartenenti al passato. Per contro, si avrà solo retroattività non autentica nel caso in cui la disposizione tributaria disponga solo per l'avvenire ma interessi (negativamente) fattispecie avviate nel passato e non ancora concluse. Così T. Sellhorn, *Steuersatz und Verfassungsrecht. Rechtliche Vorgaben für ein politisches Instrument*, Wiesbaden, Springer Fachmedien, 1998, p. 40 (traduzione nostra dal tedesco).

Si evidenzia altresì – benché non ne costituisca oggetto di studio – che nel caso di «*begünstigenden Regelungen*», cioè di regole previste a favore del soggetto destinatario di una disposizione retroattiva, autentica o meno, la retroattività non rappresenta un problema giuridico, poiché i destinatari della disposizione non potranno lamentare lesioni alle proprie situazioni giuridiche soggettive. Così R. Stober, *Allgemeines Wirtschaftsverwaltungsrecht: Grundlagen des Wirtschaftsverfassungs – und Wirtschaftsverwaltungsrecht, des Wirtschaft – und Binnenmarktrechts*, Stuttgart, Verlag W. Kohlhammer, 2008, p. 55 (traduzione nostra dal tedesco).

A noi pare che quest'ultima affermazione possa avere un significato più teorico che pratico, poiché è difficile immaginare che una legge, rispondente al criterio dell'astrattezza, possa, indistintamente, soddisfare le esigenze di ciascun consociato.

In ogni caso, la dottrina si è interrogata in merito alla natura della retroattività nell'ambito delle contribuzioni in genere. In questo specifico settore del diritto, possiamo collocare anche il diritto tributario. Nello specifico, gli autori si sono interrogati in merito alle fattispecie contributive (anche tributarie) assimilabili ai tributi periodici: mutamenti in queste disposizioni, possono essere ricondotti alla categoria della retroattività autentica o meno? La dottrina ritiene che, sulla base di un criterio logico, le variazioni normative nell'ambito della contribuzione periodica possano considerarsi autenticamente retroattiva poiché idonee a ledere il principio di affidamento previsto in favore del contribuente che deve poter programmare le proprie esigenze finanziarie anche sulla scorta dei doveri contributivi. Tuttavia, il BVerfG ritiene che questo caso rientri nella fattispecie della retroattività non autentica. D. Ehlers, M. Fehling, H. Pünder, *Besonderes Verwaltungsrecht (Band 3)*, Hamburg, Verlag C. F. Müller, 2013, pp. 243, 244 (traduzione nostra dal tedesco).

⁷⁹ In quest'ottica garantista, si è arrivati a tipizzare specifici casi nei quali la retroattività autentica può intervenire senza, per questo, manifestare tratti di incostituzionalità. I casi in questione sono limitati: in caso di incertezza interpretativa (in questo senso si rimanda il lettore al capitolo dedicato alla legge interpretativa) superabile dalla disposizione retroattiva e in caso di sostituzione di una disposizione nulla con una nuova disposizione. Così D. Ehlers, M. Fehling, H. Pünder, *Besonderes Verwaltungsrecht (Band 3)*, Hamburg, Verlag C. F. Müller, 2013, p. 243 (traduzione nostra dal tedesco).

⁸⁰ Il primo orientamento fu elaborato dal primo senato del BVerfG. Il BVerfG è regolato da una legge chiamata BVerfGG. Nello specifico, il §14 BVerfGG prevede che la cognizione di specifiche controversie sia attribuita al primo senato, mentre la cognizione di altre controversie sia attribuita al secondo senato. Infine, è previsto l'istituto del *Plenum*. Riassumendo, si può affermare che il primo senato sia chiamato a conoscere di

bipartizione tra *echte* e *unechte Rückwirkung*. La nuova definizione di retroattività fornita dal secondo senato prevede che una norma produca effetti retroattivi qualora l'inizio della propria efficacia sia normativamente collocata in un momento storico precedente a quello dell'esistenza stessa della norma⁸¹. Si supera, dunque, il criterio vigente nell'orientamento precedente («*abgeschlossenen Tatbestandes*») per approdare al criterio del cd. «*Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes*»⁸², vale a dire del momento dell'entrata in vigore della legge. In quest'ottica, la retroattività non pare ammissibile. Ciò che invece pare ammissibile è il fenomeno detto *Rückanknüpfung* che consisterebbe nel far dipendere gli effetti giuridici di una norma da determinati fatti precedenti alla propria entrata in vigore⁸³. Tuttavia, quest'ultima tesi, benché denominata in modo diverso rispetto al primo e più noto orientamento del BVerfG, non pare apportare differenze tanto marcate da poter essere apprezzate da un punto di vista pratico⁸⁴ e questo è il principale motivo di critica da parte della dottrina.

Un ultimo tentativo di definire il fenomeno della retroattività si basa sull'idea pregiudiziale di interesse⁸⁵ e di situazione giuridica⁸⁶. Come è intuibile, le situazioni giuridiche possono essere considerate istantanee⁸⁷ ovvero durevoli nel tempo⁸⁸; per contro, l'istantaneità o la durevolezza non attengono tanto alla situazione giuridica, quanto all'interesse degno di tutela⁸⁹: «*istantaneo è solo l'interesse a conseguire un bene a cui il soggetto aspira*»⁹⁰;

controversie aventi ad oggetto la lesione di diritti costituzionali e dei ricorsi costituzionali in genere; in secondo senato, invece, ha un'attribuzione residuale desunta dalle competenze del primo senato. Nello specifico, alcune delle materie attribuite alla cognizione del secondo senato riguardano ciò che in Italia sarebbe definito conflitto di attribuzioni tra Stato e regioni (in Germania si tratta di conflitti di attribuzione tra *Bund* e *Länder*).

⁸¹ G. Dannecker, *Das intertemporale Strafrecht*, Tübingen, Mohr Siebeck, 1993, p. 201 (traduzione nostra dal tedesco).

⁸² U. Mager, I. von Münch, *Staatsrecht I: Staatsorganisationsrecht unter Berücksichtigung der europarechtlichen Bezüge*, Stuttgart, Verlag W. Kohlhammer, 2009, p. 358 (traduzione nostra dal tedesco)

⁸³ *Ibid.*

⁸⁴ *Ibid.*

⁸⁵ R. Caponi, *La nozione di retroattività della legge*, p. 32

⁸⁶ R. Caponi, *La nozione di retroattività della legge*, p. 29

⁸⁷ Come nel caso del diritto al pagamento di una certa somma: la situazione giuridica raggiunge il proprio scopo se e quando si estingue. Concretamente, l'interesse del creditore consisterebbe nell'ottenere il pagamento. Lo strumento giuridico che assicura la realizzazione di questo interesse è l'obbligazione in capo al debitore. Infine, l'interesse è pienamente realizzato solo nel momento in cui l'obbligazione è adempiuta e, con ciò, quando la situazione giuridica si estingue.

⁸⁸ Come nel caso dei diritti personali di godimento: in questo caso, la situazione giuridica raggiunge lo scopo nella misura in cui perduri nel tempo. Ad esempio, nel caso della locazione (considerata un diritto personale di godimento), il conduttore avrà interesse a godere del bene per un certo periodo di tempo e lo strumento di tutela è rappresentato dal dovere, posto in capo al locatore, di consentire il godimento del bene. Si può affermare che, in questo caso, la soddisfazione dell'interesse del conduttore non è dato dall'estinzione della situazione giuridica ma dalla possibilità di godere del bene nel tempo, sicché la soddisfazione deriva dalla durata nel tempo della situazione giuridica stessa.

⁸⁹ R. Caponi, *La nozione di retroattività della legge*, p. 31

«durevole è sempre l'interesse a conservare un bene che il soggetto ha già nella propria disponibilità»⁹¹. Sulla scorta di questa ricostruzione del fenomeno, si può giungere alla conclusione che l'elemento giuridico colpito dalla retroattività è l'interesse. Per questa ragione, si dovrebbe intendere per retroattività la valutazione⁹² o rivalutazione⁹³ di un interesse istantaneo del passato o di quel tratto dell'interesse durevole che si colloca nel passato⁹⁴.

Questa soluzione pare doversi apprezzare soprattutto in ragione del tentativo di evitare di «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»⁹⁵.

Se quella appena vista pare una delle ricostruzioni più apprezzate a livello dottrinale, pare altresì interessante ricercare una definizione del fenomeno anche nella giurisprudenza. A tal proposito si cita una pronuncia della Corte di Cassazione⁹⁶, nella quale la norma retroattiva viene considerata tale se introduce, sulla base di una nuova qualificazione giuridica di fatti e rapporti già assoggettati all'imperio della legge precedente, una nuova disciplina degli effetti già esauriti prima della sua entrata in vigore. Altresì retroattiva è considerata la norma che disciplini tutti gli effetti di un rapporto posto in essere prima dell'entrata in vigore della nuova disposizione. Tuttavia, come è stato osservato in dottrina, «ricostruire concretamente queste condizioni è un'operazione molto complicata, non sempre risolvibile alla luce di schemi o standard di giudizio come quelli (...) dei "diritti

⁹⁰ *Ibid.*

⁹¹ *Ibid.*

⁹² In questo senso, l'autore considera la valutazione di un interesse del passato come la qualificazione, da parte della norma, di un interesse sorto precedentemente all'entrata in vigore della stessa. Così R. Caponi, *La nozione di retroattività della legge*, pp. 32, 33.

⁹³ In questo senso, l'autore considera la rivalutazione di un interesse del passato come la riqualificazione, da parte di una norma, di un interesse sorto prima dell'entrata in vigore della stessa e, fino a quel momento, regolamentato e tutelato attraverso la previsione di un effetto giuridico che era conseguenza della legislazione previgente.

⁹⁴ R. Caponi, *La nozione di retroattività della legge*, p. 32.

In questo senso, pare interessante notare come la tesi della rivalutazione giuridica consente di notare che ciò che comunemente si intende per retroattività, non necessariamente comporta la sostituzione di norme preesistenti.

Infatti, pur trattando in questa citazione di diritti e non d'interessi, la rivalutazione giuridica, ora per allora, di un diritto non prevedrebbe affatto di sostituire la disciplina previgente a partire da un certo momento. A Tal proposti è stato osservato che «il fenomeno (...) comunemente qualificato come "retroattività" non comporta alcuna "sostituzione" di una norma all'altra a decorrere da un momento anteriore a quello dell'entrata in vigore della norma nuova, ma semplicemente la previsione che la nuova disciplina si applichi a fatti passati». Così G. Cocco (a cura di), *L'economia e la legge. Atti del convegno (Milano, 4 dicembre 2006)*, Milano, Università degli Studi di Milano – Bicocca (Quaderni), Giuffrè, 2007, p. 20.

⁹⁵ R. Caponi, *La nozione di retroattività della legge*, p. 33

⁹⁶ Sentenza Cassazione civ. 40/1981

quesiti” o dei “facta praeterita”»⁹⁷ che suggeriscono di escludere dall’impero della nuova norma tutte quelle situazioni entrate a far parte del patrimonio giuridico di un soggetto ovvero tutti i rapporti sorti e già esauriti nel passato.

In ultima analisi, pare opportuno riportare la tesi di chi ritiene il dibattito in merito alla qualificazione della retroattività come una conseguenza della positivizzazione del principio di irretroattività. Solo per questa ragione la dottrina si porrebbe il problema di definire il punto nel quale si produce la retroattività, *«senza avvedersi che sarebbe ben possibile che il diritto positivo non faccia riferimento ad una nozione discreta, bensì ad una regola generale di governo del rapporto fra norma e tempo»⁹⁸*. In ragione di questa premessa, la dottrina si è sforzata nel ricercare una regola che potesse racchiudere tutti i casi di retroattività, escludendo le soluzioni e le definizioni capaci di ricostruire solo parzialmente il fenomeno. In ragione di questo approccio, pare esservi un’idea a priori di retroattività che dovrebbe guidare il giudizio e la valutazione di tutte le altre tesi⁹⁹. L’inesistenza di una regola capace di racchiudere tutte le fattispecie di retroattività sarebbe, al contempo, la causa dell’inesistenza, nell’ordinamento, di un principio di irretroattività ricondotto al novero dei *«principi essenziali della qualificazione della struttura stessa del sistema»¹⁰⁰*: di fatto, stando a questa ricostruzione, l’irretroattività, come categoria giuridica, sarebbe inafferrabile nell’effettivo contenuto precettivo¹⁰¹. In questo senso, l’irretroattività altro non sarebbe che un *«precipitato»¹⁰²* delle fattispecie della certezza del diritto e del principio di affidamento.

⁹⁷ P. Cendon (a cura di), *Commentario al Codice Civile: artt. 1 – 142*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 183

⁹⁸ G. Cocco (a cura di), *L’economia e la legge. Atti del convegno (Milano, 4 dicembre 2006)*, Milano, Università degli Studi di Milano – Bicocca (Quaderni), Giuffrè, 2007, p. 21

⁹⁹ G. Cocco (a cura di), *L’economia e la legge. Atti del convegno (Milano, 4 dicembre 2006)*, Milano, Università degli Studi di Milano – Bicocca (Quaderni), Giuffrè, 2007, p. 22

¹⁰⁰ *Ibid.*

¹⁰¹ *Ibid.*

¹⁰² *Ibid.*

Le peculiarità della retroattività in ambito tributario

1. L'interesse per il fenomeno nella materia tributaria: introduzione ai rapporti tra retroattività e capacità contributiva, tra retroattività e affidamento (e certezza del diritto), tra retroattività e principio di libera iniziativa economia, tra retroattività e riserva di legge

Nel presente paragrafo sarà nostra cura fornire una descrizione introduttiva del rapporto che intercorre tra retroattività ed altri istituti di rango costituzionale. Benché nella presente trattazione siano riservati apposti spazi al confronto tra retroattività e singole categorie, pare opportuno introdurre, già ora, alcuni concetti fondamentali.

Essendo nostro interesse delineare i tratti fondamentali del fenomeno della retroattività in ambito tributario, è necessario che la categoria della retroattività sia posta in relazione con tutti i principali istituti di rilievo costituzionale che informano la materia oggetto di studio. In questo senso, avendo già dedicato un apposito spazio allo studio della retroattività, destineremo le nostre attenzioni al nesso tra retroattività e capacità contributiva, tra retroattività e affidamento, tra retroattività e principio di libera iniziativa economica, tra retroattività e riserva di legge.

Ciascuno degli istituti con cui la retroattività verrà messa a confronto ha uno specifico rilievo nella materia tributaria¹⁰³: per questo motivo pare interessante valutare, per ciascuna di queste categorie, l'effetto che un prelievo retroattivo può generare.

In conclusione, tralasciando momentaneamente l'analisi sulla retroattività alla quale abbiamo già dedicato un apposito spazio, i nostri sforzi saranno volti ad offrire un quadro generale della questione, focalizzato, in particolare, sui temi di carattere costituzionale.

Pare interessante avviare la nostra analisi citando un episodio legato alla retroattività, verificatosi in piena epoca rivoluzionaria, tutt'oggi ricordato per le conseguenze che condussero, in un secondo momento, alla redazione dell'articolo 2 del codice

¹⁰³ Pare opportuno anticipare già in questa sede come il rapporto che, forse, si presta a maggiori critiche sotto il punto di vista della funzione in ambito tributario è il rapporto tra retroattività e principio di libera iniziativa economica di cui all'articolo 41 Cost. che, stando alla giurisprudenza della Corte costituzionale, non pare influire in ambito tributario. Nonostante ciò, autorevole dottrina ha comunque posto in evidenza una relazione tra articolo 41 Cost. e contribuzione. In ossequio a questa corrente dottrinale, al fatto che vi siano interventi giurisprudenziali in questo senso ad indicare l'esistenza di una discussione non manifestamente infondata in relazione al citato legame e in ossequio al nesso che, a parere nostro, non pare del tutto infondato tra le due fattispecie, pare opportuno dedicare spazio al confronto.

napoleonico¹⁰⁴, nella forma con cui ci è noto. Si ricorda il cd. “decreto del nevoso”¹⁰⁵, applicato a tutte le successioni aperte dopo il 14 luglio 1789: l’atto, ispirato all’idea rivoluzionaria di uguaglianza, provocò forti proteste che indussero il legislatore a riflettere circa la necessità di osservare la irretroattività, quale elementare garanzia della sicurezza giuridica e dell’ordine¹⁰⁶.

Nella materia tributaria, l’interesse legato fenomeno della retroattività assume un rilievo particolare, considerando la specificità della prestazione che soggiace al dovere tributario: la contribuzione alla spesa pubblica che avviene, inevitabilmente, mediante una prestazione di natura patrimoniale¹⁰⁷.

Il dibattito si è concentrato, negli ultimi decenni, su tutti gli aspetti ordinamentali che tangono il diritto tributario, dal principio di capacità contributiva alla tutela dell’affidamento¹⁰⁸. In questo senso, dottrina e giurisprudenza hanno tentato di dare risposta ai quesiti relativi al prelievo tributario che avesse natura retroattiva. Dallo studio e dalle pronunzie, si sono sintetizzati orientamenti di massima, ormai accettati dagli operatori del diritto.

¹⁰⁴ *La loi ne dispose que pour l’avenir; elle n’a point d’effet rétroactif*, in *Code civil des français, édition originale et seule officielle*, Parigi, 1804.

¹⁰⁵ L’episodio presenta due profili di rilievo ai fini della nostra analisi: da un lato il provvedimento offre un esempio di disposizione retroattiva, dall’altro evidenzia come il provvedimento retroattivo che incide su situazioni di natura patrimoniale – come pure, seppur diversamente, il prelievo tributario – possa rivelarsi particolarmente odioso (nel caso di specie, vengono ricordati anche disordini sociali).

Il citato provvedimento del 17 nevoso anno II (in base al calendario rivoluzionario), entrato in vigore dopo il 14 luglio 1789, giorno della presa della Bastiglia, prevedeva l’introduzione retroattiva di una disposizione in materia di successioni. In concreto, la nuova legge si sarebbe dovuta applicare, indistintamente, alle successioni aperte dopo il 14 luglio 1789; nello specifico, la disposizione prevedeva la successione in quote perfettamente uguali tra gli aventi diritto (così E. Gabrielli, *Commentario del codice civile, artt. 713 – 768 ocites leggi collegati, delle successioni*, (a cura di) V. Cuffaro, F. Delfini, Torino, UTET, 2010, p. 210). Il provvedimento fu oggetto di analisi anche in tempi meno recenti. In questo senso è interessante notare come la dottrina del XIX secolo abbia incluso questa disposizione nella voce «*la ley no tiene efecto retroactivo*» di una enciclopedia giuridica a fini esemplificativi (così J. Escriche, *Diccionario razonado, legislacion y jurisprudencia (tomo I)*, Madrid, Editores Lima, 1847, pp. 16, 17): l’autore, nel ricordare il contenuto della legge che imponeva l’eguaglianza assoluta delle partizioni tra coeredi e nel ricordare che la disposizione si sarebbe dovuta applicare a tutte le successioni aperte dopo il 14 luglio 1789, evidenzia che la scelta del legislatore fu rivista in tempi brevi e che, per evitare che tali situazioni si ripresentassero in futuro, la dichiarazione dei diritti dell’uomo e del cittadino vietò la retroattività delle leggi. Il citato autore, riprendendo Portalis, ricorda altresì che lo scopo della legge è quello di regolare il futuro, dacché ciò che è passato non è più soggetto al potere della legge e se un paese facesse ricorso alla legge retroattiva, in questo paese non vi sarebbe sicurezza [dei rapporti giuridici]» (J. Escriche, *Diccionario razonado, legislacion y jurisprudencia (tomo I)*, Madrid, Editores Lima, 1847, p. 16).

¹⁰⁶ M. Chávez Gonzales, *La retroactividad de la ley tributaria en la constitución política de 1993*, in *Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review*, 2010, p. 4 (traduzione nostra dallo spagnolo)

¹⁰⁷ È d’uopo richiamare in questa sede l’articolo 23 Cost. in materia di riserva di legge per le prestazioni patrimoniali.

¹⁰⁸ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, pp. 1, 9

Per quanto attiene alla questione della retroattività, è possibile affermare che la norma tributaria sostanziale retroattiva non può essere sempre considerata illegittima dacché, affinché lo divenga, è necessario che «*la retroattività sia tanto smaccata (...) da vulnerare il principio di attualità della capacità contributiva*»¹⁰⁹. Emerge, quindi, il primo elemento di criticità legato al fenomeno della retroattività tributaria: il rapporto con la cd. “attualità della capacità contributiva”.

Il secondo profilo di criticità è rappresentato dalla certezza dei rapporti passati¹¹⁰, categoria così classificata anche dalla giurisprudenza costituzionale¹¹¹ che, contestualmente, ne ha evidenziato il nesso con la tutela dell'affidamento.

A titolo esemplificativo e al fine di delineare, in queste pagine, i motivi che inducono gli operatori del diritto a dibattere, ancora oggi, in merito alla categoria della retroattività tributaria, è possibile ricorrere ad un caso, astratto e redatto a fini divulgativi¹¹²: si ipotizzi che un professionista, nell'anno 1995, percepisca un compenso di duecento milioni (di Lire), con un'aliquota media vigente, per l'anno 1995, del 38%; si immagini che il professionista accantoni, al fine di adempire il dovere tributario di contribuzione, settantasei milioni (di Lire); si immagini che il professionista in questione provveda a liquidare regolarmente il *quantum* dovuto al fisco. Si immagini, ora, un provvedimento legislativo che intervenga nell'anno 1996, con la pretesa di elevare, *ex post*, il quantum dovuto al fisco¹¹³ da parte del professionista che ha già interamente adempiuto al suo dovere contributivo nell'anno 1995. Sarebbe legittimo un provvedimento siffatto?

Il caso delineato manifesta svariate criticità: la potenziale assenza, nell'anno 1996, del *quantum* preteso per l'anno precedente; l'impossibilità, nell'anno 1995, di prevedere la

¹⁰⁹ G. Falsitta, *Per un fisco "civile". Casi, critiche e proposte*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 69

¹¹⁰ (...) la certezza dei rapporti preteriti costituisce un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini, Corte cost., sentenza 155/90. A sua volta, la categoria dei rapporti preteriti, necessita di una distinzione: i rapporti passati o preteriti che dir si voglia, possono essere rapporti già esauriti ovvero rapporti ancora in essere. Il distinguo, come si vedrà più avanti, non rileva solo ai fini della classificazione ma acquisisce importanza anche in relazione ad eventuali pronunce della Corte costituzionale che, in caso di declaratoria di incostituzionalità, incideranno sui rapporti passati ancora in essere ma non sui rapporti passati estinti.

Tornando alla sentenza in oggetto, la Corte costituzionale ha altresì evidenziato come l'irretroattività, pur in assenza di un espresso richiamo costituzionale (se non nella materia penale e, limitatamente, alla norma penale incriminatrice), costituisce un principio generale del nostro ordinamento, facendo riferimento all'articolo 11 delle preleggi. Per questo motivo, il legislatore dovrà «*ragionevolmente attenersi*» alla disposizione delle preleggi, salvo addurre una «*effettiva causa giustificatrice*».

¹¹¹ *Ibid.*

¹¹² G. Falsitta, *Per un fisco "civile". Casi, critiche e proposte*, Milano, Giuffrè, 1996, pp. 70 ss.

¹¹³ G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2013, p. 245. Giova ricordare che, in generale, l'adempimento al dovere di contribuzione avviene mediante il pagamento di una somma di denaro e, solo eccezionalmente, sono ammesse forme diverse di contribuzione (ad esempio, a titolo di *datio in solutum*, è ammessa la dazione di beni ricondotti al patrimonio storico o artistico).

futura richiesta da parte dello Stato, di una contribuzione suppletiva; l'affidamento, sorto in capo al contribuente nel momento dell'adempimento al dovere di contribuzione, non tanto nei confronti dell'amministrazione finanziaria quanto nella stabilità della legislazione e, quindi, delle pretese fiscali da parte dello Stato.

1.1 Il rapporto con la capacità contributiva

Sotto il profilo della capacità contributiva, intesa quale presupposto della contribuzione, la dottrina ha affermato che essa deve rispondere ai requisiti della effettività e della attualità, laddove l'attualità non sarebbe che una specificazione del requisito di effettività¹¹⁴. Emerge, quindi, la necessità di contestualizzare, nel tempo, la capacità contributiva che è l'attitudine di ciascuno alla contribuzione: questa deve sussistere nel momento in cui la norma che qualifica la fattispecie acquista efficacia nell'ordinamento¹¹⁵.

La Corte costituzionale, in una sentenza diventata emblematica, argomentò nel senso di ritenere necessaria la valutazione del nesso tra la sussistenza, in termini di attualità, della capacità contributiva e il momento generativo della pretesa statale alla contribuzione. Il caso che si sottopose all'esame della Corte costituzionale prevedeva, tra l'altro, la doglianza per un prelievo tributario in ragione di un presupposto d'imposta (l'alienazione di un fondo con rispettivo arricchimento) verificatosi in un tempo tanto remoto da rendere la pretesa, per quel fatto, del tutto irragionevole, essendosi nullificato il reddito ottenuto all'epoca del fatto. La Corte, infatti, argomentò evidenziando che la pretesa di pagamento dell'imposta si basava su «*rapporti esauriti*»¹¹⁶. Inoltre, l'efficacia retroattiva della norma non era «*sorretta da alcuna razionale presunzione che gli effetti economici dell'alienazione, e del valore realizzato con essa, permangano nella sfera patrimoniale del soggetto*»¹¹⁷, data, tra l'altro, la collocazione, in un tempo «*notevolmente remoto*»¹¹⁸ (un decennio) della stessa, quando «*non era neanche prevedibile l'istituzione dell'imposta*»¹¹⁹. Un ulteriore contributo, nei termini dell'attualità della capacità contributiva, giunge da un'altra pronuncia della Corte costituzionale. In questo caso, la Corte, trattando una controversia sull'incremento del valore delle aree fabbricabili, affermò che l'articolo 53.1

¹¹⁴ G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario (III ed.)*, Padova, CEDAM, 2009, p. 78

¹¹⁵ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 192

¹¹⁶ Corte cost., sentenza 44/1966

¹¹⁷ *Ibid.*

¹¹⁸ *Ibid.*

¹¹⁹ *Ibid.*

Cost. poteva essere violato se la legge tributaria avesse imposto un dovere di contribuzione per un fatto collocato in un tempo «*assai lungo*»¹²⁰ nel passato.

Si desume, in sintesi, la possibilità che la legge imponga doveri tributari per presupposti d'imposta avvenuti nel passato, purché la pretesa non sia riferita a rapporti assai remoti, avendo, comunque, a mente che una retroattività decennale fa cessare la presunzione della permanenza dei mezzi economici per l'adempimento del dovere in capo al soggetto passivo e che, al contempo, il decennio è un tempo nel quale, all'epoca del realizzarsi del presupposto d'imposta definito come tale *ex post*, non poteva esservi la prevedibilità di una futura imposizione per quel fatto.

Come è stato evidenziato dalla dottrina, relativamente alla sentenza del 1966, «*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*»¹²¹ intervenuto *ex post*.

Tale assetto conduce, inevitabilmente, dalla affermazione della prevedibilità all'affermazione di una presunzione afferente alla permanenza, in capo al soggetto passivo, della capacità contributiva. La definizione emergente è stata altresì criticata dalla dottrina che, spiegando il concetto di “capacità”, si è focalizzata sulla natura della medesima che non deve essere meramente supposta o remota ma deve essere effettiva ed attuale¹²², contestando il metodo delle presunzioni per la ricostruzione della capacità contributiva del soggetto passivo¹²³. S'è notato, infatti, evidenziando il ruolo ordinamentale dell'articolo 53 Cost., come la capacità contributiva sia l'espressione – in perfetto ossequio del bilanciamento costituzionale dei valori – di un equilibrio tra «*il principio di tutela della persona [e delle relative situazioni giuridiche nei confronti del legislatore] e quello di tutela dell'interesse collettivo [al reperimento delle risorse per il mantenimento della pubblica amministrazione]: se da un lato esso è presupposto del dovere di solidarietà (...), dall'altro il medesimo principio tutela la persona, evitando che le esigenze tributarie*»¹²⁴

¹²⁰ Corte cost., sentenza 54/1980

¹²¹ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 193

¹²² G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario (III ed.)*, Padova, CEDAM, 2009, p. 77

¹²³ Corte cost., sentenza 103/1991. In materia di presunzioni ricostruttive dell'indice di capacità contributiva, la Corte ha affermato che le presunzioni possono essere usate quali rivelatrici di ricchezza se restano «*collegate in qualche modo a elementi concreti di redditività*», sicché, la conseguente applicazione del tributo non può essere fondata «*su basi del tutto incontrollabili*».

¹²⁴ Pare interessante anticipare che il concetto di “esigenza tributaria” può altresì essere posto a fondamento di un prelievo retroattivo. In questo senso dottrina e giurisprudenza concordano nell'ammettere che, in generale, un tributo retroattivo non possa ammettersi *sic et simpliciter*: la «*causa giustificatrice*» (v. Corte

prevalgano a prescindere dall'effettiva idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta»¹²⁵.

1.2 Il rapporto con la certezza del diritto

Al di là del nodo della attualità e della effettività della capacità contributiva che informa l'intero sistema del prelievo tributario, un'imposta retroattiva pone altre questioni, tra cui quella della certezza del diritto. Tale categoria necessita, nel contesto oggetto di analisi, di una previa specificazione, affinché si possa procedere con l'esposizione. Infatti, come è stato osservato in dottrina¹²⁶, la certezza del diritto può assumere due diverse connotazioni: essa può essere intesa quale aspettativa di stabilità delle situazioni giuridiche esistenti ovvero quale osservanza delle disposizioni di legge da parte della pubblica amministrazione o dei giudici.

La distinzione proposta può essere ulteriormente approfondita: un esempio di certezza del diritto quale aspettativa del contribuente a che “non siano cambiate le carte in tavola” è già proposto nelle pagine precedenti. È utile, quindi, citare un altro contributo dottrinale che bene riassume il concetto. In un sistema tributario fondato sulla cd. *tax compliance*, cioè sull'adempimento spontaneo da parte del contribuente del proprio dovere di contribuzione, la fiducia tra contribuente ed amministrazione finanziaria deve essere una situazione giuridica quantomeno contemplata dall'ordinamento. Premesso che il sistema tributario italiano procede nel senso descritto dal modello della *tax compliance*, ci si chiede se l'amministrazione finanziaria, ente pubblico a tutti gli effetti, debba esercitare le proprie attribuzioni rispettando il principio della buona fede, cioè senza tradire l'affidamento del contribuente ingenerato dalla stessa amministrazione finanziaria con le proprie

cost., sentenza 155/90) che permetterebbe il prelievo retroattivo sarebbe la ragionevolezza, parametro che consente, al contempo, il sindacato della Corte costituzionale sulle fonti retroattive.

¹²⁵ C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 14.

L'autrice, nell'espone il contenuto dell'articolo 53 Cost., evidenzia come il principio di capacità contributiva rappresenti un vincolo per il legislatore che deve predisporre gli atti normativi funzionali al reperimento delle risorse per il mantenimento dell'apparato pubblico. Nondimeno, il contenuto del principio di capacità contributiva imporrebbe al legislatore di reperire le succitate risorse solamente in base «*indice sicuro ed effettivo di ricchezza*». In tal senso 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, cioè disponibile.

¹²⁶ A. Fantozzi, *Diritto tributario (IV ed.)*, Torino, UTET, 2012, p. 308

attuazioni¹²⁷. Si parla, in questo contesto, di cd. buona fede oggettiva, ricondotta agli studi di diritto amministrativo in base ai quali questo istituto implicherebbe, da un lato, il dovere della pubblica amministrazione (e, quindi, anche dell'amministrazione finanziaria) di non contravvenire ai propri orientamenti e, dall'altro, il dovere per la pubblica amministrazione di agire con lealtà e trasparenza¹²⁸. L'autore citato sostiene che il principio di buona fede oggettiva sarebbe desumibile, tra l'altro, dall'articolo 97 Cost. e, più precisamente, dai principi di imparzialità e buon andamento¹²⁹. Al di là delle considerazioni della dottrina, si ricorda che la pubblica amministrazione è soggetta alla legge, sicché, considerando assodata questa nozione, pare interessante accertare se l'ordinamento sia provvisto di una legge che, espressamente e per l'ambito tributario, faccia menzione della buona fede. La risposta è presto data: l'articolo 10 dello statuto del contribuente, al quale sarà dedicato apposito spazio più avanti, statuisce che i rapporti tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria debbano essere improntati al principio della buona fede. Lo stesso statuto, inoltre, dispone, come si vedrà in seguito, l'attuazione di alcuni principi costituzionali, ivi compresi quelli previsti dall'articolo 97¹³⁰.

Si evince, quindi, una differenza tra le due categorie di tutela dell'affidamento. Benché entrambe abbiano lo scopo di tutelare il contribuente, l'una tutela l'affidamento del contribuente nei confronti dell'operato della pubblica amministrazione mentre l'altra tutela il contribuente nei confronti del legislatore. Pare chiaro che argomentare in relazione alla tutela dell'affidamento nei confronti della amministrazione pubblica può essere più semplice che non trattare dei limiti che si presumono esistere in capo al legislatore¹³¹ che, per definizione, è titolare del potere di produrre leggi astrattamente idonee a qualificare diversamente un fatto collocato nel passato.

¹²⁷ M. Logozzo, *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione*, in Università LUISS Guido Carli di Roma, 19 dicembre 2012, p. 1 (in www.giustizia-tributaria.it)

¹²⁸ M. Logozzo, *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione*, in Università LUISS Guido Carli di Roma, 19 dicembre 2012, p. 2 (in www.giustizia-tributaria.it)

¹²⁹ *Ibid.*

¹³⁰ M. Trivellin, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, Giuffrè, 2009, pp. 18 ss. L'autore, introducendo l'indagine circa il fondamento del principio di buona fede, sostiene che l'articolo 10 della l. 212/2000 costituisce puntuale attuazione dell'articolo 97 Cost. (p. 18). Successivamente, enucleando il contenuto dell'articolo 97, l'autore afferma che la lealtà e la correttezza dell'azione amministrativa integrano i valori di cui la pubblica amministrazione è interprete di prima istanza; da ciò deriva il dovere della pubblica amministrazione e, quindi, della amministrazione finanziaria, di non abusare delle proprie attribuzioni per cagionare un danno al contribuente, dovendo l'ente pubblico perseguire l'interesse pubblico con il minor aggravio possibile per le situazioni giuridiche del privato (p. 22).

¹³¹ In questo senso emerge un argomento che sarà ampiamente affrontato nei capitoli successivi, nella trattazione riservata agli studi di Esposito.

Avendo trattato succintamente la questione dell'affidamento nei confronti dell'amministrazione, ci si chiede se determinate situazioni giuridiche del soggetto passivo sorte in seguito al verificarsi di una fattispecie, successivamente qualificata quale presupposto d'imposta, possano essere tutelate basando l'argomentazione sulla aspettativa della stabilità normativa¹³².

Le risposte proposte dagli operatori del diritto sono, fondamentalmente, due: da un lato s'è osservato come le situazioni giuridiche succitate altro non sono che conseguenza dell'esistenza di una norma che le ha rese possibili e che, in un dato momento storico, ha accordato una determinata tutela alle stesse, sicché la matrice dell'esistenza, del riconoscimento e della conseguente tutela delle susposte situazioni è solo la disposizione legislativa¹³³; altra dottrina, invece, esprime disapprovazione per la retroattività dell'atto, facendo leva sulla tutela dell'affidamento nella certezza del diritto che deriverebbe direttamente dall'applicazione dell'articolo 2 Cost.¹³⁴. Se è vero, quindi, il precetto in base al quale ciascuna situazione giuridica è frutto solo ed esclusivo di un atto di volontà del legislatore, il mutamento del legislatore ovvero il mutamento degli interessi che soggiacciono alla legiferazione in materia tributaria possono causare anche modifiche di determinati situazioni giuridiche considerate stabili dal contribuente. Questo fenomeno può verificarsi, naturalmente, nella misura in cui le situazioni giuridiche soggettive toccate dai nuovi provvedimenti non godano di una specifica tutela di rango costituzionale¹³⁵.

Al fine di offrire un quadro più completo della materia rispetto a quanto fino ad ora detto, pare necessario porre attenzione non già alle soluzioni offerte dalle fonti nazionali ma a quelle tedesche. Si nota, infatti, come buona parte del dibattito relativo a questo aspetto

¹³² È chiaro che in materia tributaria il potere di qualificare diversamente un fatto idoneo ad essere presupposto d'imposta è riservato al legislatore (e al Governo) e, quindi, non è prerogativa dell'amministrazione finanziaria. Stiamo trattando, quindi, l'istituto dell'affidamento nei confronti del legislatore.

¹³³ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, pp. 46, 47 (nota a V. Simoncelli); A. Fantozzi, *Diritto tributario (IV ed.)*, Torino, UTET, 2012, p. 308

¹³⁴ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 47 (nota a F. Merusi).

¹³⁵ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 48. L'autrice evidenzia come la retroattività possa e debba confrontarsi, caso per caso, con le singole situazioni giuridiche che tange. Viene proposta, infatti, una distinzione tra diritti e libertà costituzionalmente garantiti e situazioni giuridiche relative alla capacità economica. L'autrice ricorre, in nota, ad un esempio elaborato dal Grottarelli de' Santi: la norma che ponesse retroattivamente limiti alla manifestazione del pensiero sarebbe incostituzionale anche se retroagisse di poche ore mentre non paiono esserci obiezioni in merito alla possibilità di colpire una capacità economica sicuramente esistente nel giorno precedente. Si evince, quindi, una differenziazione non tanto quantitativa ma qualitativa tra singole categorie.

Alla luce di questo esempio, pare importante capire se le aspettative del contribuente abbiano o meno una tutela di rango costituzionale.

problematico derivi dagli studi prodotti dalla dottrina tedesca¹³⁶. Infatti, come è possibile desumere dallo studio delle fonti tedesche, si può affermare che per l'ordinamento germanico il diritto tributario è considerato quale «*Eingriffsrecht*»¹³⁷ e, per questo motivo, è necessario che sia preservata la certezza del diritto. La dottrina tedesca riconduce la certezza del diritto ai principi dello stato di diritto¹³⁸ («*Rechtsstaatsprinzip*»; traduzione nostra dal tedesco), all'affidabilità del diritto («*Verlässlichkeit des Rechts*»; traduzione nostra dal tedesco) e alla fiducia nel diritto («*Vertrauen in das Recht*»; traduzione nostra dal tedesco), sicché la certezza del diritto in ambito tributario implica il divieto di retroazione delle disposizioni legislative e la tutela della fiducia che, dal punto di vista del cittadino che ripone il proprio affidamento nella stabilità degli atti statuali, è l'elemento costitutivo del vivere *uti societatis*¹³⁹.

Tuttavia, benché sulla scorta di quanto introdotto si possa ritenere impossibile un prelievo retroattivo in base alle norme vigenti in Germania, corre l'obbligo di evidenziare che «*anders als im Strafrecht sind rückwirkende belastende Gesetze im Steuerrecht nicht schlechthin unzulässig*»¹⁴⁰ (contrariamente a quanto previsto nel diritto penale, le norme retroattive non sono in sé assolutamente vietate nel diritto tributario; traduzione nostra dal tedesco). Con ciò, gli studiosi tedeschi hanno tratteggiato una differenziazione tra la categoria della cd. «*echte Rückwirkung*» e la categoria della cd. «*unechte Rückwirkung*»¹⁴¹: il primo caso è riferito alla norma che intervenga in un tempo successivo a regolare diversamente rapporti preteriti ma già esauriti; il secondo caso è riferito alla norma che

¹³⁶ (...) la corte costituzionale [tedesca] da trent'anni insegna che la legge tributaria retroattiva è illegittima perché viola congiuntamente i principi della certezza del diritto e della tutela dell'affidamento (fiducia) del cittadino. G. Falsitta, *Per un fisco "civile". Casi, critiche e proposte*, Milano, Giuffrè, 1996, pp. 70, 71

¹³⁷ H. Weber-Grellett, *Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien, und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2011, p. 243.

Il concetto in nota può essere, letteralmente, tradotto come "diritto di intervento", da intendersi come quella branca del diritto che interviene coattivamente nella sfera giuridica di un soggetto (traduzione nostra). In ragione di tale peculiarità, la dottrina tedesca intende accordare al soggetto passivo una tutela maggiorata.

¹³⁸ D. Birk, *Steuerrecht (XV Auflage)*, Heidelberg, München, Landsberg, Frechen, Hamburg, Verlag C. F. Müller, 2012, pp. 51, 52. In riferimento allo stato di diritto, un'altra autorevole voce della dottrina tedesca sostiene che il contribuente potrà prevedere l'ammontare della sua prestazione patrimoniale in favore dell'erario e, quindi, potrà porre in essere una serie di atti giuridici, solo se gli è noto l'ammontare del *quantum* che dovrà a titolo di tributo. Per questo motivo, invero per l'affidamento che il contribuente tedesco deve poter riporre sul legislatore e, quindi, sulla stabilità delle disposizioni in materia tributaria, si ritiene vigente nell'ordinamento tedesco il divieto di retroattività che la *BVerfG* riconduce ad un principio derivante dallo stato di diritto (traduzione nostra).

¹³⁹ H. Weber-Grellett, *Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien, und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2011, p. 243 (traduzione nostra)

¹⁴⁰ D. Birk, *Steuerrecht (XV Auflage)*, Heidelberg, München, Landsberg, Frechen, Hamburg, Verlag C. F. Müller, 2012, pp. 51, 52

¹⁴¹ *Ibid.*

intervenga in un tempo successivo a regolare diversamente rapporti preteriti non ancora esauriti¹⁴². Stando a tale bipartizione, si afferma che il caso della «*echte Rückwirkung*» deve ritenersi, in linea di massima, inammissibile, salvo nei casi in cui il legislatore debba intervenire per chiarire una disposizione che non ha trovato una applicazione univoca da parte degli operatori del diritto (quindi in casi di interpretazione autentica, di cui tratterà ampiamente più avanti), in casi di interventi correttivi in ragione di previgenti contenuti incostituzionali, in casi di evidenti necessità di rilievo collettivo ovvero nei casi in cui la legislazione abbia omissso di rispettare il principio dell'affidamento del contribuente; per contro, la fattispecie della «*unechte Rückwirkung*» deve ritenersi ammissibile, salvo nei casi in cui l'intervento sia comunque idoneo ad intervenire su situazioni giuridiche patrimoniali ormai consolidate¹⁴³.

Si noti che la suesposta cesura tra le categorie della retroattività è nota anche nell'ordinamento italiano¹⁴⁴. La categoria della «*echte Rückwirkung*» è assimilabile all'istituto della cd. retroattività propria mentre la categoria della «*unechte Rückwirkung*» è assimilabile all'istituto della cd. retroattività impropria¹⁴⁵.

Da questo breve *excursus* comparativo è utile, in conclusione, trarre un'ultima considerazione: se la condizione italiana, per come è delineata dalla dottrina, pare ammettere una tutela più affievolita rispetto a quanto proposto dalla dottrina e dalla giurisprudenza tedesca, potrebbe risultare rilevante lo studio di sentenze della Corte costituzionale (e della Corte di Cassazione) che in tempi relativamente recenti rispetto a quanto avvenuto in Germania e rispetto alle teorizzazioni dottrinali, ha affermato che «*l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica - essenziale elemento dello Stato di*

¹⁴² T. Frohnmayer, F. Reinhart, *Zur Zulässigkeit von Rückwirkung von Steuergesetzen. Zugleich eine Anmerkung zu BVerfG, Beschluss vom 10.10.2012 – 1 BvL 6/07*, in *Zeitschrift für Familienunternehmen und Stiftungen* (FuS), Hnnerkes, Kirchdörfer & Lorenz, ed n. 2/2013, p. 63

¹⁴³ T. Frohnmayer, F. Reinhart, *Zur Zulässigkeit von Rückwirkung von Steuergesetzen. Zugleich eine Anmerkung zu BVerfG, Beschluss vom 10.10.2012 – 1 BvL 6/07*, in *Zeitschrift für Familienunternehmen und Stiftungen* (FuS), Hnnerkes, Kirchdörfer & Lorenz, ed n. 2/2013, pp. 63 – 66 (traduzione nostra).

¹⁴⁴ G. Cocco (a cura di), *L'economia e la legge. Atti del convegno (Milano, 4 dicembre 2006)*, Milano, Università degli Studi di Milano – Bicocca (Quaderni), Giuffrè, 2007, p. 6.

In verità il distinguo offerto nel periodo successivo non appartiene esclusivamente al patrimonio giuridico nazionale, essendone l'origine riconducibile alla classificazione di Savigny. Solo successivamente si avrà la categorizzata della retroattività propria e impropria.

¹⁴⁵ G. Grasso, *Sul rilievo del principio del legittimo affidamento nei rapporti con la Pubblica Amministrazione*, in *sna.gov.it*, p. 13

diritto - non può essere lesa da disposizioni retroattive, che trasmodino in regolamento irrazionale di situazioni sostanziali fondate su leggi anteriori»¹⁴⁶.

1.3 Affidamento e buona fede: due categorie distinte

Pare opportuno, a questo punto, porre in evidenza un ulteriore distinguo che nello studio del fenomeno della retroattività ha indotto a confondere i termini del dibattito. Trattasi, cioè, del distinguo tra l'istituto della tutela dell'affidamento e dell'istituto della buona fede. *Prima facie*, i due concetti potrebbero apparire sinonimi: così non è. Come è stato evidenziato in dottrina, «*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*»¹⁴⁷. Tuttavia, l'argomento della derivazione dell'affidamento dall'istituto della *bona fides* non è stato l'unico: attenzione è stata riposta, da parte della giurisprudenza, sul legame tra affidamento, stato di diritto e certezza dell'assetto normativo¹⁴⁸ per dimostrare l'esistenza di un principio di tutela della situazione giuridica del contribuente.

Tanto premesso, è possibile sostenere che la tutela dell'affidamento, non ultimo grazie alla l. 212/2000 (“disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente”) e, nello specifico, all'articolo 10 (“tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente”), è spesso posta alla base del ragionamento dei giudici che, come dimostrato in tempi relativamente recenti dalla Corte di Cassazione, si è espressa 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 articoli 3, 23, 53 e 97 Cost., è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei*

¹⁴⁶ Corte cost. sentenza 168/2004. Nondimeno, la sentenza in oggetto ha trattato il rapporto tra retroattività e legge di interpretazione autentica. In questo senso la Corte costituzionale s'è vista impegnata non tanto a qualificare la natura della legge interpretativa autentica quanto a definire il legame tra tale legge e la retroattività, nei termini della ammissibilità «*alla luce del principio di ragionevolezza e del rispetto di altri valori e interessi costituzionalmente protetti*». Tra tali valori ed interessi costituzionalmente protetti, la Corte identifica, appunto, «*l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica*» che «*non può essere lesa da disposizioni retroattive, che trasmodino in regolamento irrazionale di situazioni sostanziali fondate su leggi anteriori*».

¹⁴⁷ M. Gigante, *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e legittimo affidamento*, Giuffrè, Milano, 2008, nota 2, p. 2. L'autrice richiama, in nota, la tesi di F. Merusi.

¹⁴⁸ *Ibid.* La nota termina con il richiamo agli orientamenti della Consulta che pare appropriarsi del nesso tra affidamento, stato di diritto e certezza dell'assetto normativo. Tale orientamento della giurisprudenza costituzionale italiana sarebbe influenzato dalle decisioni dell'omologo tribunale tedesco (*ut supra*) che avrebbe ingenerato la convinzione della correttezza di tale soluzione anche nel giudice comunitario.

fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa»¹⁴⁹. Non solo: in ordine al principio espresso dall'articolo 10, la Cassazione – essendosi espressa in ordine ad un ricorso di un comune ligure che, tra l'altro, eccepiva l'inapplicabilità delle disposizioni della l. 212/2000, essendo la pretesa dell'ente relativa a fatti collocati in un tempo precedente all'entrata in vigore dello “statuto dei diritti del contribuente” – afferma che «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. 212/2000, sicché 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»¹⁵⁰.

1.4 Retroattività e riserva di legge

Pare doveroso soffermarsi sulla riserva di legge in materia tributaria, cercando di stabilire se esistono specifici legami con il fenomeno della retroattività.

La nostra analisi sarà, in questa parte introduttiva, più approfondita rispetto agli altri temi affrontati fino ad ora. Il motivo di questa scelta è spiegato con l'assenza, nel prosieguo dell'esposizione, di apposite sezioni dedicate al tema della riserva.

L'analisi procederà ad enucleare le principali componenti dell'articolo 23 attraverso una disamina delle principali ricostruzioni offerte dalla dottrina e dalla giurisprudenza costituzionale, arrivando, in conclusione, a capire se e in che misura sia dato porre in relazione il principio di riserva di legge con il fenomeno della retroattività.

1.4.1 L'origine storica e l'evoluzione della riserva di legge

L'indagine inizia necessariamente dalla disamina dell'articolo 23 Cost., ove si prevede che nessuna prestazione patrimoniale possa essere imposta se non in base alla legge.

L'articolo 23 Cost. lascia intendere che le prestazioni patrimoniali debbono soggiacere ad una riserva di legge e, contemporaneamente, fornisce l'indicazione di quale tipo di riserva

¹⁴⁹ Sentenza Cassazione 21513/2006

¹⁵⁰ *Ibid.*

di legge sia richiesta. L'istituto della riserva di legge, ricorrente ogni qualvolta l'unica fonte idonea, sulla base del dettato costituzionale, a regolare una determinata materia è la legge¹⁵¹ intesa come fonte primaria, assume un particolare valore in materia tributaria: nel periodo del cd. "stato assoluto", il sovrano era legittimato ad imporre ogni genere di tributo senza dover renderne conto ad alcuno¹⁵². L'imposizione, quindi, era del tutto slegata dalla rappresentanza del corpo sociale che, dal canto proprio – come divenne celebre durante la rivoluzione americana – richiedeva un prelievo tributario basato sul previo controllo da parte dei propri rappresentanti. Il concetto, successivamente diventato celebre con la massima "*no taxation without representation*", è arrivato indenne fino ad oggi, tanto da considerarlo una garanzia fondamentale in favore dei singoli essendo la *ratio* soggiacente alla riserva di legge funzionale alla tutela dell'interesse pubblico di democraticità¹⁵³. Si può affermare che la riserva di legge risponde all'idea di controllo democratico, da parte del corpo sociale, sull'operato del legislatore in materia tributaria¹⁵⁴ e che l'articolo 23 Cost., nello specifico, coniuga i temi del consenso e dell'imposizione, attribuendo legittimazione al tributo che trova origine nella legge¹⁵⁵.

Se in origine la funzione dell'istituto in analisi era quella di assicurare la libertà e la proprietà del contribuente nei confronti della illimitata discrezionalità del sovrano – come si può notare, a titolo di esempio, nel *Bill of Rights* (1689), atto che vietava al potere esecutivo l'imposizione di tributi senza la previa approvazione del parlamento e, per questo, considerato il primo atto a formalizzare il principio "*no taxation without representation*"¹⁵⁶ –, il coevo fondamento della riserva di legge è la Costituzione. Il riferimento alla Costituzione non è di poco conto: considerando che l'ordinamento ha cristallizzato il principio di democraticità conferendogli dignità costituzionale nell'articolo

¹⁵¹ F. Modugno (a cura di), *Diritto pubblico*, Torino, Giappichelli, 2012, p. 109

¹⁵² P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 39

¹⁵³ E. Corali, *Federalismo fiscale e Costituzione: essere e dover essere in tema di autonomia di entrata e di spesa di regioni ed enti locali*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 116

¹⁵⁴ *Ibid.*

¹⁵⁵ A. Fantozzi, *Diritto tributario (IV ed.)*, Torino, UTET, 2012, p. 141.

Una specificazione utile arriva dal Russo, in base al quale la riserva di legge in materia tributaria serve al riequilibrio dei poteri politici e a garantire la proprietà del contribuente a fronte della discrezionalità assoluta del sovrano (così P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 40). Nel passaggio storico dallo stato assoluto a quello di diritto, si è parlato altresì di passaggio alla cd. autoimposizione ovvero di passaggio al diritto alla autoimposizione, vale a dire al previo consenso, espresso nelle sedi dedicate alla rappresentanza del corpo elettorale, alla imposizione e alla riscossione, procedendo verso il modello descritto con la massima latina *nullum tributum sine lege* (così G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2013, p. 41).

¹⁵⁶ C. Melillo (a cura di), *Gli strumenti giuridici per l'armonizzazione fiscale europea: il primato del diritto comunitario ed il ruolo della Corte di Giustizia Europea*, Economia e diritto (www.economiaediritto.it), 2009, p. 13 nota 27

1 ed essendo il potere esecutivo titolare delle sole attribuzioni derivate dalla legge secondo il principio di legalità¹⁵⁷, anche la riserva di legge risponde ad una *ratio* diversa rispetto a quella originaria che era sostanzialmente vocata a limitare il prelievo incontrollato che è all'origine della concezione del tributo come contribuzione certamente coattiva ma anche, per ciò stesso, odiosa¹⁵⁸. Il nuovo equilibrio istituzionale definito dalla Costituzione, impone, quindi, una nuova contestualizzazione del principio. Come è stato osservato in dottrina, infatti, pur mantenendo l'istituto una funzione garantista¹⁵⁹, esso, attualmente, assume rilievo in combinato disposto con l'*iter legis* e con lo stesso procedimento formativo della legge deve essere studiato. All'*iter legis*, infatti, è ammessa la partecipazione anche della minoranza parlamentare che non trova espressione nell'esecutivo, permettendo, così, un confronto tra interessi diversi¹⁶⁰. Con ciò si può affermare il superamento dell'idea della riserva di legge quale mera misura garante del diritto all'autoimposizione, potendosi sostenere che l'attuale funzione della riserva di cui all'articolo 23 Cost. è di rafforzamento del principio di legalità; dalla stessa riserva discende altresì l'idea che la legge deve contenere, completamente o anche solo parzialmente, la disciplina della materia coperta dalla riserva e in ciò sarebbe ravvisabile, nelle specifiche materie coperte dall'istituto, la primazia del Parlamento rispetto al Governo e della legge rispetto alle fonti secondarie¹⁶¹. Inoltre, il fatto che la materia tributaria sia permeata dalla riserva di legge risponde altresì ad un'ulteriore scopo garantista: una disciplina di base dettata dalla legge e non da atti di rango inferiore, consente un sindacato sulla legge medesima da parte della Corte costituzionale¹⁶².

¹⁵⁷ P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 40

¹⁵⁸ Come è stato segnalato dalla dottrina, il concetto di dovere tributario, quindi il concetto di contribuzione su base coattiva, venne elaborato dalla cd. dottrina dei diritti pubblici soggettivi col fine di indicare uno degli «oneri proprii della sudditanza politica». Una tale concezione dell'istituto conduceva, inevitabilmente, «ad affievolimenti del principio di legalità» e «ad una serie di privilegi della amministrazione finanziaria». Tutti questi presupposti teorici saranno – come affermato dalla dottrina - «giustiziati» dall'ordinamento repubblicano in base alla nuova concezione del rapporto tra Stato e cittadino (così L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996, pp. 149, 150).

La nuova concezione del rapporto tra Stato e cittadino, fondata su presupposti ben più ampi rispetto a quello del solo articolo 23 Cost., ha certamente condotto ad una rivalutazione basata, soprattutto, sulla reciproca “fiducia” tra Stato e cittadino (v. p. 7 ss.), incidendo anche sull'evoluzione dell'istituto dell'affidamento.

¹⁵⁹ P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 40.

In merito alla funzione di garanzia in favore del contribuente, si deve prendere atto che essa sussiste anche nei confronti dell'azione amministrativa, riducendo la discrezionalità della pubblica amministrazione (così A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 132).

¹⁶⁰ G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2013, p. 42

¹⁶¹ P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 40

¹⁶² A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 132

Con ciò, avendo a mente che l'ordinamento nazionale si basa su una costituzione rigida, la riserva di legge risponde all'esigenza di impedire che in specifiche materie sia assente una «disciplina legislativa capace di vincolare il comportamento degli organi del potere esecutivo»¹⁶³ e, quindi, «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 legge»¹⁶⁴.

1.4.2 Riserva di legge relativa o assoluta?

Premessa l'esistenza della riserva di legge e avendo fornito una definizione dell'istituto, ci si chiede a quale, tra le varie categorie di riserva di legge presenti nell'ordinamento¹⁶⁵, sia da ricondurre quella vigente in materia tributaria. Pare ormai pacifico in dottrina e giurisprudenza che la riserva di cui all'articolo 23 Cost. sia da ritenersi relativa¹⁶⁶ e ciò implica che il legislatore è chiamato a dettare solamente la disciplina di principio della disposizione, consistente nella identificazione dell'oggetto e del soggetto passivo della prestazione patrimoniale imposta¹⁶⁷.

Non volendoci limitare a considerare pacifica la ricostruzione del Paladin, pare opportuno indagare il motivo per il quale si ritiene relativa la riserva di cui all'articolo 23. In questo senso la dottrina ricorre a due soluzioni: una di interpretazione letterale del testo costituzionale e una di interpretazione sistematica dello stesso¹⁶⁸.

Ricorrendo ad un'interpretazione letterale dell'articolo 23, si nota che il testo costituzionale tratta di divieto di prestazione patrimoniale se non “in base alla legge”. Questa “base” richiamata dall'articolo 23 si differenzerebbe dalla riserva prevista dall'articolo 25 Cost. in materia penale che è, invece, ritenuta assoluta in ragione della locuzione “in forza di una legge”. L'argomento che riconduce la riserva di legge di cui all'articolo 23 alla riserva relativa sulla base di una indagine meramente testuale appare,

¹⁶³ R. Bin, G. Pitruzzella, *Diritto pubblico*, Torino, Giappichelli, 2008, pp. 268, 269

¹⁶⁴ *Ibid.*

¹⁶⁵ Senza avere la pretesa dell'eshaustività in questo tema, pare opportuno porre in evidenza come la classificazione delle singole categorie di riserva di legge non siano desumibili direttamente dalla costituzione. La classificazione, quindi, ha origine dottrinale e giurisprudenziale; nello specifico caso della riserva relativa, quale è quella prevista per la materia tributaria, l'istituto di cui all'articolo 23 Cost. risponderebbe all'esigenza di non bloccare l'ordinamento e, nello specifico, quelle singole materie sulle quali ricade il vincolo della riserva (così A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 133).

¹⁶⁶ L. Paladin, *Diritto costituzionale*, Padova, CEDAM, 2010, pp. 173

¹⁶⁷ *Ibid.*

¹⁶⁸ G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2013, p. 42

tuttavia, non del tutto convincente, tanto da indurre la dottrina ad integrare questa tesi con il ricorso a ragioni storiche e sistematiche¹⁶⁹.

Sul versante della soluzione sistematica, la dottrina propone un raffronto tra gli articoli 23 e 5 Cost., laddove l'articolo 5, in materia di autonome locali, richiederebbe necessariamente la riserva di legge relativa.

La riserva prevista dall'articolo 23 Cost. deve intendersi come una riserva di legge tale da imporre che la base legale del tributo sia non solo e necessariamente regolata dalla legge in senso formale bensì di una legge in senso formale ovvero da un altro atto avente forza e valore di legge. Non deve ritenersi violato il principio di cui all'articolo 23 laddove, ad esempio, la prestazione patrimoniale fosse prevista da un atto avente forza e valore di legge¹⁷⁰. Infatti, come è stato osservato in dottrina, l'Assemblea costituente non ha mai osteggiato la possibilità che la riserva di cui all'articolo 23 Cost. potesse essere pienamente ossequiata con il ricorso ad atti aventi valore di legge¹⁷¹. Il motivo di tale orientamento può essere spiegato con l'*iter legis*, previsto in Costituzione, per il decreto legge e per il decreto legislativo: la volontà parlamentare e, per esteso, del corpo elettorale, si esprime – nel caso del decreto legge – in sede di conversione mentre – nel caso del decreto legislativo – la volontà è espressa in sede di legge delega¹⁷².

In ultima analisi, pare opportuno menzionare che parte minoritaria della dottrina ha ricondotto la riserva di legge di cui all'articolo 23 Cost. non già alla riserva relativa bensì a quella assoluta, escludendo l'uso di fonti diverse dalla legge in senso formale funzionalmente all'adozione di atti in materia di prestazioni patrimoniali imposte. Tale orientamento dottrinale si baserebbe sull'osservazione di un progressivo svuotamento del valore vincolante dell'articolo 23¹⁷³ nonché sul fatto che la Costituzione, per il fatto stesso

¹⁶⁹ A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 133 nota 155.

L'autore, richiamando in nota autorevole dottrina (Carlassare, Zagrebelsky) ricorda altresì che altri autori ritengono inesistente il distinguo tra riserva relativa ed assoluta. Riprende, a modo proprio, la critica sulla difficoltà di scindere i due tipi di riserva il Russo. Secondo l'autore le due forme di riserva di legge sarebbero difficilmente distinguibili e ciò in ragione dell'attenuarsi delle differenze laddove si considera che, comunque, la riserva in ambito di legge penale incriminatrice (*ex* articolo 25 Cost.) non esclude che, dopo l'intervento della fonte primaria, via siano specificazioni da parte di fonti secondarie. Sulla base di questo esempio e considerando che la riserva di cui all'articolo 23 Cost. prevede che la fonte primaria contenga l'oggetto della prestazione ed il soggetto passivo della stessa, nessuna delle due categorie di riserva esclude l'intervento di fonti secondarie che vadano ad apportare specificazioni alla disposizione.

¹⁷⁰ A. Fantozzi, *Diritto tributario (IV ed.)*, Torino, UTET, 2012, p. 142

¹⁷¹ E. Corali, *Cittadini, tariffe, tributi: principi e vincoli costituzionali in materia di prestazioni patrimoniali imposte*, Giuffrè, Milano, 2009, p. 29

¹⁷² *Ibid.*

¹⁷³ E. Corali, *Cittadini, tariffe, tributi: principi e vincoli costituzionali in materia di prestazioni patrimoniali imposte*, Giuffrè, Milano, 2009, p. 30 nota 53

di contenere delle riserve di legge, operi un distinguo tra gli atti del Parlamento e gli atti del Governo, dovendosi, da tale distinzione, desumere un diverso livello di garanzia per il contribuente¹⁷⁴.

Pare interessante integrare questa argomentazione dottrinale con un breve *excursus* comparatistico, prendendo in analisi l'istituto della riserva legge nell'ordinamento spagnolo. L'articolo 31.3 della Constitución spagnola (di seguito denominata CE) prevede che «*sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*» (si potranno stabilire prestazioni personali o patrimoniali di carattere pubblico solo con disposizione di legge; traduzione nostra); l'articolo 31.3 CE deve essere analizzato in combinato disposto con l'articolo 133.1 CE, in base al quale «*la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*¹⁷⁵» (la potestà originaria per stabilire tributi corrisponde esclusivamente allo Stato, mediante legge; traduzione nostra). Analizzato il raccordo tra i due articoli, è possibile notare come, in materia tributaria (*recitus*: in materia di prestazioni patrimoniali di carattere pubblico), anche l'ordinamento spagnolo faccia proprio il principio di riserva di legge, tanto da prevedere – secondo la ricostruzione dottrinale iberica¹⁷⁶ – che gli elementi essenziali del tributo debbano essere previsti in una norma di rango primario.

¹⁷⁴ E. Corali, *Cittadini, tariffe, tributi: principi e vincoli costituzionali in materia di prestazioni patrimoniali imposte*, Giuffrè, Milano, 2009, p. 29.

Nel prosieguo della trattazione, l'autore evidenzia le criticità della tesi minoritaria. Ci pare opportuno, in questo senso, riportarle, sia pure succintamente: a) la riserva di legge non introdurrebbe un potere esclusivo del Parlamento in materia di approvazione di leggi in materia tributaria ma risponderebbe al bisogno di evitare che la legittimazione in questa materia sia attribuita a soggetti privi di legittimazione democratica; b) laddove la Costituzione ha voluto inserire riserve di tipo formale o di assemblea, lo ha previsto espressamente; c) la riserva formale non è, in sé, sufficiente ad assicurare il coinvolgimento della minoranza, essendo tale questione legata anche ai problemi derivanti dalle leggi elettorali; d) se è vero che, in ogni caso, la riserva di legge ha lo scopo di assicurare il confronto parlamentare tra le parti, coinvolgendo le minoranze, tale dialettica è perfettamente assicurata dal normale *iter legis* ma anche nei procedimenti previsti per la conversione del decreto legge e per l'approvazione della legge delega (pp. 30 ss).

Proponiamo anche un'analisi comparatistica che pare interessante:

¹⁷⁵ L'articolo in analisi pone in evidenza svariate criticità legate alla redazione dello stesso. Pur non riguardando direttamente la questione in analisi, pare opportuno precisare la portata sistematica di due termini: a) «*potestad originaria*»: la dottrina spagnola (Sainz de Bujanda) ha evidenziato – come pure è stato fatto in Italia in materia di potestà tributaria derivata in base alle interpretazioni del Titolo V della Costituzione – l'esistenza di una potestà tributaria “originaria” distinta dalla potestà tributaria “derivata” delle cc.dd. «*Comunidades Autónomas*» e degli enti locali che detengono tale attribuzione in ragione della mera concessione statale; b) «*Estado*»: si tratta di uno dei soggetti, insieme alle comunità autonome e agli enti locali, ad essere titolare del potere tributario ma la menzione dello Stato indicherebbe – come, ad esempio, avviene, sia pure per scopi diversi, la menzione dello Stato, delle Regioni, delle Province, delle Città metropolitane e dei Comuni negli articoli del Titolo V della Costituzione – la diversa natura del potere tributario tra i vari soggetti titolati della medesima attribuzione (così M. M. Fernández-Santa Cruz, V. Moret, *Sinopsis artículo 133 Constitución española*, in www.congreso.es; traduzione nostra dallo spagnolo).

¹⁷⁶ F. de Luis, F. Uría, *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras: estudios en homenaje a Enrique Piñel*, Madrid, La Ley, 2006, p. 79 (traduzione nostra dallo spagnolo)

Anche l'origine del principio è ricondotto, come pure viene fatto dalla dottrina italiana, ad una limitazione di poteri posti in capo alla vecchia figura del monarca¹⁷⁷.

Tuttavia, pur in costanza di questi presupposti comuni anche all'ordinamento italiano, in relazione alla possibilità di introdurre un tributo e, per esteso, una prestazione patrimoniale mediante decreto legge, dottrina e giurisprudenza, per lungo tempo, non sono riuscite a fornire un responso unitario. Infatti, anche l'ordinamento spagnolo conosce l'istituto del decreto legge, regolato dall'articolo 86 c. 1 CE¹⁷⁸. Il comma 2 del citato articolo, come previsto anche nella Costituzione italiana, dispone che il decreto legge sia immediatamente trasmesso al «*Congreso de los Diputados*» nei trenta giorni successivi alla promulgazione e la Camera dovrà esprimersi in merito alla convalida ovvero alla deroga del decreto legge. Si evince, quindi, la presenza di una fase di verifica parlamentare *ex post* anche nel modello spagnolo che riprende, a grandi linee, il modello italiano.

Come si accennava, dottrina e giurisprudenza si sono interrogate circa la possibilità di introdurre un tributo mediante decreto legge e ciò non tanto in ragione della presenza del vaglio democratico, sia pure presente *ex post*, quanto, piuttosto, in relazione alla formulazione dell'articolo 86 CE, nella parte in cui vieta che il decreto legge possa influenzare situazioni giuridiche regolate dal Titolo I CE, ove è annoverato, tra i doveri fondamentali, quello della contribuzione alle pubbliche spese (articolo 31.1 CE)¹⁷⁹. La soluzione di sintesi è stata proposta dalla giurisprudenza costituzionale spagnola¹⁸⁰ che, attraverso l'evoluzione degli argomenti osservata in svariate sentenze, è arrivata ad affermare che il ricorso al decreto legge in materia tributaria deve essere valutato, in funzione della legittimità costituzionale del provvedimento, caso per caso, analizzando l'impatto qualitativo e quantitativo che la nuova misura avrà sul dovere di contribuzione previsto dall'articolo 31.1¹⁸¹.

¹⁷⁷ *Ibid.*

Si noti che gli autori evidenziano che un primo richiamo a questo principio nell'ordinamento spagnolo avvenne nella cd. «*Ley General Tributaria*» del 1963, anno in cui la Spagna era ancora, di fatto, uno stato governato dal regime autoritario franchista e che l'attuale costituzione spagnola entrò in vigore solo nel 1978.

¹⁷⁸ «*En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I (...)*» (in caso di straordinaria ed urgente necessità, il governo potrà dettare disposizioni legislative provvisorie in forma di decreto legge che non potranno influenzare l'ordinamento delle istituzioni basiche dello Stato, i diritti, i doveri e le libertà dei cittadini regolati nel Titolo I; traduzione nostra dallo spagnolo).

¹⁷⁹ A. Menéndez Moreno, *Derecho financiero y tributario – Parte general: lecciones de cátedra (IX ed.)*, Valladolid, Editorial Lex Nova, 2008, p. 91 (traduzione nostra dallo spagnolo)

¹⁸⁰ *Ibid.*

¹⁸¹ *Ibid.*

Il richiamo alla disciplina spagnola pare utile per evidenziare la differenza tra i due assetti costituzionali: se la dottrina minoritaria italiana pone in evidenza l'impossibilità di ricorrere al decreto legge in ragione della presunta presenza di una riserva di legge assoluta, l'ordinamento spagnolo si è posto il quesito di come offrire un maggiore livello di garanzia per il contribuente positivizzando un espresso divieto d'uso del decreto legge in questa materia, giustificandolo per il rispetto del Titolo I CE.

Questa breve analisi, integrata in nota, non ha solo lo scopo di fornire un quadro comparatistico della materia ma vuole essere soprattutto l'*incipit* di un ulteriore ragionamento che, a parere di chi scrive, è stato spesso omissivo nella manualistica italiana, laddove si affronta il tema della riserva di cui all'articolo 23. Trattasi del rapporto tra idoneità degli atti aventi forza e valore di legge (e, in particolare, del decreto legge) di introdurre nuovi tributi e la dicitura dell'articolo 4 dello statuto del contribuente.

L'articolo 4 dispone che non si possa «*disporre con decreto legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti*».

Come si dirà, lo statuto non è fonte di rango costituzionale quindi, laddove la Costituzione non preveda un esplicito divieto nel senso dell'uso del decreto legge per l'introduzione di nuovi tributi, ben pochi argomenti potrà opporre la l. 212/2000. Tuttavia, come s'è già accennato, le disposizioni dello statuto assumono un essenziale rilievo interpretativo,

L'autore evidenzia altresì che il criterio formulato dal Tribunale costituzionale spagnolo è assai vago ed impone una valutazione caso per caso. Secondo l'autore citato, più che considerare – come, invece, fu sostenuto dal Tribunale costituzionale in un sentenza del 1997 nella quale si ammise il ricorso al decreto legge nella misura in cui l'intervento non fosse di tale portata da influire in maniera importante sul dovere di contribuire alle spese pubbliche in ragione della propria capacità economica – il *vulnus* qualitativo o quantitativo all'articolo 31.1 CE, sarebbe opportuno considerare se il Governo abbia effettivamente rispettato i requisiti di straordinaria urgenza e necessità per il ricorso al decreto legge.

La tesi è sostenuta anche dal Tribunale costituzionale spagnolo che nella sentenza 6/1983 ha ampliato il concetto di straordinaria urgenza e necessità ammettendo – come è stato osservato dalla dottrina (così P. Cruz Villalón, *Estados excepcionales y suspensión de garantías*, Madrid, Tecnos, 1984, pp. 55, 57 traduzione nostra dallo spagnolo) – che il concetto in oggetto non deve essere inteso nel senso estremo, tale da confinare il decreto legge ai soli casi in cui ciò sia necessaria per intervenire in situazioni nelle quali sia minacciato l'ordine costituzionale, dovendosi ammettere tale istituto anche in ogni altro caso in cui – come è stato affermato dal giudice delle leggi spagnolo – in ragione di situazioni imprevedibili, sia necessaria un'azione normativa immediata che si concretizzi in un tempo minore rispetto a quello comunemente necessario per il procedimento legislativo ordinario (traduzione nostra dallo spagnolo).

Il richiamo alla sentenza del Tribunale spagnolo e alla dottrina iberica in materia di decreto non è casuale e ben si lega alla questione della retroattività: la dottrina italiana, infatti, come già citato nelle pagine precedenti, ha proposto un'analisi del fenomeno della retroattività relazionato alla categoria dei diritti acquisiti. In questo senso si è già osservato come ogni situazione giuridica del contribuente derivi, in ultima analisi dalla legge e che la legge può e deve mutare, essendo espressione del mutamento delle esigenze dello Stato (V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, pp. 45 ss.). Il mutare stesso delle esigenze può essere, certamente, presupposto di una situazione di straordinaria necessità ed urgenza e, quindi, giustificare anche il decreto legge quale misura per l'introduzione di una disposizione anche retroattiva.

imponendo la cd. interpretazione adeguatrice. Si vedrà, inoltre, come lo statuto è espressione dei principi, scritti e non, di rilievo costituzionale in materia tributaria ed esattamente per questo motivo l'interpretazione conforme alla l. 212/2000 acquisisce tale rilievo.

Ci si deve chiedere, quindi, se tutto quanto previsto dalla dottrina e dalla giurisprudenza in materia di riserva di legge sia effettivamente in contrasto con l'articolo 4 della suesposta legge ovvero se l'articolo 4 risponda ad una logica diversa rispetto a quella che, *prima facie*, può apparire.

Ad avviso di chi scrive, è opportuno dare risposta a questo quesito attingendo alle spiegazioni del Marongiu, considerato il "padre" dello statuto dei contribuenti. Scrive il Marongiu, narrando del contesto storico che condusse all'approvazione dello statuto: «*in tutti gli anni "80" e nei primi "90", si visse in una situazione ben lontana dal modello costituzionale di imposizione perché il "potere" tributario era concentrato in uno solo soggetto*»¹⁸²; questa situazione si accompagnava con la nefasta pratica dell'abuso del decreto legge, tanto che l'autore scrive: «*il governo, o meglio la burocrazia, scriveva la legge impositiva, nuotando nell'abuso dei decreti-legge, la interpretava e la imponeva con le proprie circolari, la applicava con i propri atti di accertamento, la modificava continuamente, ancora per decreto legge, e, se su qualche grossa questione di principio si trovava soccombente, invocava e otteneva una norma "interpretativa"*»¹⁸³.

A fronte di una situazione tanto grave, il legislatore dello statuto si pose il problema di assicurare una certa stabilità al sistema tributario, procedendo alla cristallizzazione di alcuni principi fondamentali. In materia di contrasto all'abuso del decreto legge, trovava spazio l'enunciato dell'articolo 4 che, a dire dell'autore, riprenderebbe la volontà dei costituenti¹⁸⁴. Quest'ultima affermazione, riferita alla volontà dei costituenti, pare particolarmente problematica dacché, come si è affermato in precedenza, la volontà dei costituenti pare ammettere l'uso degli atti equipollenti alla legge in senso formale.

Ci soccorre, a questo punto, l'ulteriore analisi dell'intervento del Marongiu: l'autore precisa che non vi è, da parte sua, una radicale avversione all'uso della decretazione d'urgenza nel sistema tributario, tant'è che la *ratio* dell'articolo 4 implica non già l'assoluta esclusione del decreto legge tra le fonti del diritto tributario ma impone al legislatore il divieto di ricorrere all'istituto in difetto della condizione della comprovata

¹⁸² G. Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, p. 23 in www.corsomagistratitributari.unimi.it

¹⁸³ *Ibid.*

¹⁸⁴ G. Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, p. 27 in www.corsomagistratitributari.unimi.it

necessità ed urgenza che consenta di derogare al principio generale contenuto nell'articolo 4¹⁸⁵. Con ciò l'autore intende evidenziare l'impossibilità di ricorrere al decreto legge per apportare modifiche strutturali dell'ordinamento tributario¹⁸⁶, essendo il presupposto dello stesso la necessità ed urgenza che, per definizione, non sarebbe idonea ad apportare emendamenti significativi ai principi informatori della disciplina¹⁸⁷.

In materia si apprezza un intervento della Corte costituzionale (sentenza 16/2002) in materia di ammortamenti¹⁸⁸. Il decreto legge contestato, avrebbe disciplinato la «*materia in modo completamente diverso negando la possibilità del cumulo, esistente fino al 1996, e la modifica del regime precedente non si inserirebbe in un contesto di completamento della normativa vigente in materia, ma avrebbe avuto carattere completamente innovativo [quindi, oltretutto, lesivo dell'affidamento], ispirandosi a criteri totalmente diversi da quello su cui era basata la precedente legislazione*». Inoltre, considerando che l'articolo 77 Cost. sarebbe vulnerato dacché «*non sarebbe stato rispettato il presupposto di costituzionalità della decretazione d'urgenza, costituito dalla ricorrenza dei presupposti straordinari della necessità e dell'urgenza*», la disposizione sarebbe in contrasto con il citato parametro costituzionale.

La posizione della Corte in merito alla presunta violazione dell'articolo 77 è chiara: la questione non è fondata. Infatti, secondo i giudici costituzionali, stando alla costante giurisprudenza della Corte, «*il sindacato sull'esistenza e sull'adeguatezza dei presupposti della necessità e dell'urgenza che legittimano il Governo ad emanare decreti legge, può essere esercitato (...) solo in caso di "evidente mancanza" dei requisiti stessi*». Nel caso di specie, invece, il rimettente ha omesso di segnalare la “evidente mancanza” dei presupposti di cui all'articolo 77, limitando l'argomentazione al mero rapporto con la legge finanziaria

¹⁸⁵ G. Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, p. 27 in www.corsomagistratitributari.unimi.it

¹⁸⁶ G. Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, p. 28 in www.corsomagistratitributari.unimi.it

¹⁸⁷ Cfr. nota 77: è interessante notare come la dottrina italiana arrivi ad affiancare la soluzione fornita da quella spagnola, basata, a sua volta, sulla giurisprudenza costituzionale che ritiene il ricorso al decreto legge possibile ma limitato ad interventi che non comportino modifiche strutturali della materia tributaria, incardinata sull'articolo 31.1 CE. Alla stregua di quanto osservato dalla dottrina iberica, anche quella italiana pone grande attenzione all'indagine, da svolgersi ovviamente caso per caso, circa l'esistenza effettiva dei presupposti di necessità ed urgenza che giustificano il ricorso al decreto legge dacché questo è, certamente, il parametro che, *ictu oculi*, consente una prima indagine di conformità costituzionale del provvedimento.

¹⁸⁸ Il procedimento trova avvio su un silenzio-rifiuto da parte dell'amministrazione finanziaria in relazione ad una istanza di rimborso del ricorrente. Il ricorrente lamenta di aver subito un aggravio nel *quantum debetur* a titolo di IRPEF ed ILOR in ragione del mutato assetto normativo che, in precedenza, consentiva un ammortamento cumulativo (tecnico e finanziario) e che, al momento del ricorso, consente solo un tipo di ammortamento, in alternativo all'altro. Stando ai motivi del ricorso avverso il silenzio-rifiuto, il contribuente avrebbe richiesto il rimborso della differenza derivante dall'applicazione del nuovo regime, sostenendo che la nuova disciplina fosse in contrasto, tra l'altro, con l'articolo 77 Cost., essendo stata introdotta la stessa con decreto legge

del 1997. Inoltre, passando ad un'analisi di merito, i giudici costituzionali affermano che i presupposti che indussero il Governo ad adottare il decreto legge e, cioè, l'esigenza di adeguare i bilanci pubblici ai parametri comunitari, sono, a tutti gli effetti, presupposti conformi alla necessità e all'urgenza di cui all'articolo 77, sicché non può ravvisarsi una "evidente mancanza" dei requisiti per la decretazione d'urgenza.

Traendo le somme dell'argomento della Corte, si può affermare che il sindacato di legittimità sul decreto legge in materia tributaria deve basarsi sulla "evidente mancanza" dei presupposti che legittimano il ricorso alla decretazione d'urgenza¹⁸⁹. Premesso, dunque, il metro di giudizio della Corte costituzionale ed il parametro della evidente mancanza dei presupposti che legittimano il ricorso al decreto legge, pare corretto sostenere che è sulla scorta dell'orientamento dei giudici delle leggi che si deve interpretare l'articolo 4 dello statuto¹⁹⁰: non si tratta di una disposizione che contrasta con quanto sostenuto in materia di legittimità del decreto legge in materia tributaria; si tratta, piuttosto, di un contenuto che, calato nel contesto storico che indusse il legislatore a formulare l'articolo 4 nella forma in cui ci è noto e in ragione degli insegnamenti della Corte costituzionale¹⁹¹, assume un importante significato integrativo rispetto a quanto già ritenuto ammissibile. Quindi – per dirla con le parole del Marongiu – «ciò [la presenza del divieto nello statuto] non significa, essendo lo Statuto derogabile, che il legislatore, nello specifico, non possa ricorrere anche al decreto-legge ma [che questi possa farlo] a condizione che esso sia reso necessario dalla riscontrata e comprovata ricorrenza di una situazione eccezionale che consenta di derogare al principio generale contenuto nell'art. 4 dello Statuto»¹⁹².

1.4.3 Gli "elementi essenziali del tributo", la loro base legale e la "sufficiente determinatezza"

A questo punto pare opportuno indagare quale elementi del tributo debbano considerarsi soggetti alla riserva di legge e, cioè, quali elementi del tributo devono essere previsti dalla

¹⁸⁹ G. Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, p. 28 in www.corsomagistratitributari.unimi.it

¹⁹⁰ *Ibid.*

¹⁹¹ La sentenza citata è datata 2002, nell'argomentazione dei giudici costituzionali, è fatto opportuno riferimento alla «costante giurisprudenza» in materia di decreto legge e di vaglio dei presupposti che risale fino al 1995. Tanto premesso, vale la pena evidenziare che i lavori preparatori dello statuto, successivamente approvato nel 2000, iniziarono nel 1996, sicché non pare assurdo considerare che il legislatore si sia effettivamente ispirato a quella che – nel 2002 – la Corte definì un orientamento costante.

¹⁹² *Ibid.*

legge. Ci soccorre, in questo caso, una sentenza della Corte costituzionale (sentenza 105/2003): nel caso in analisi, la Corte fu chiamata a decidere un caso nel quale, tra i motivi di ricorso rientrava quello fondato sull'accertamento in base ai parametri dei presuntivi. Scrivono i giudici: «*sussisterebbe secondo il rimettente violazione della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. posto che la "prestazione tributaria", conseguente all'accertamento per cui è processo, risulta fondata sul d.P.C.m. 29 gennaio 1996 che ha invece natura amministrativa*».

Concretamente, l'avviso di accertamento notificato al contribuente evidenziò uno scostamento tra il ricavato dichiarato dal contribuente rispetto a quello desunto in base ai parametri di accertamento presuntivo i cui criteri sono definiti dal succitato d.P.C.m. 29 gennaio 1996. In ragione di questa incongruenza si ricavò una «*presunzione grave, precisa e concordante che legittimerebbe l'ufficio a procedere ai sensi dell'art. 3, comma 181, della legge n. 549 del 1995*». Ne seguì la contestazione da parte del contribuente che lamentò l'assenza, nei parametri del d.P.C.m., di correttivi che tenessero conto delle particolarità territoriali nelle quali era svolta l'attività d'impresa, eccependo, poi, l'incostituzionalità violazione del principio di uguaglianza. Pare opportuno soffermarsi sull'argomento del giudice rimettente in merito al rapporto esistente tra il citato d.P.C.m. e l'articolo 23 Cost.: «*sussisterebbe (...) violazione della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. posto che la "prestazione tributaria", conseguente all'accertamento per cui è processo, risulta fondata sul d.P.C.m. (...) che ha invece natura amministrativa*». La Commissione rimettente, quindi, solleva la questione di costituzionalità della norma menzionata «*nella parte in cui demanda al Presidente del Consiglio dei Ministri l'emanazione dei parametri attuativi della legge stessa e, dunque, da applicare da parte dei competenti Uffici Finanziari negli accertamenti dagli stessi eseguiti*» avendo come parametro di giudizio costituzionale anche l'articolo 23¹⁹³.

¹⁹³ Pare opportuno segnalare la posizione dell'Avvocatura dello Stato: la questione relativa all'articolo 23 Cost. sarebbe infondata perché l'interpretazione dominante dell'articolo in questione prevede che il medesimo sia fondamento di una riserva relativa di legge, sicché «*le disposizioni tributarie possono essere legittimamente contenute anche in atti normativi di tipo e forza diversi dalla legge e di rango inferiore purché (...) l'imposizione abbia base in una legge che stabilisca criteri idonei a regolare eventuali margini di discrezionalità lasciati alla PUBBLICA AMMINISTRAZIONE nella determinazione in concreto della prestazione e ne determini direttamente l'oggetto*». L'Avvocatura dello Stato, inoltre, evidenzia come la legge debba individuare i soggetti passivi del dover tributario e l'oggetto del dovere stesso. Inoltre, nella sua argomentazione, l'Avvocatura afferma anche che l'articolo 23 Cost. riguarderebbe la sola norma cd. impositiva, sicché le norme che disciplinano accertamento e riscossione non sarebbero soggette al vincolo derivante dalla riserva di legge. Con ciò, stando all'oggetto del giudizio in analisi, le disposizioni sottoposte all'attenzione della Corte costituzionale non sarebbero – stando alla tesi dell'Avvocatura dello Stato – norme impositive bensì norme procedurali che regolano la fase dell'accertamento e della riscossione.

La Corte costituzionale, dal canto proprio, prende posizione in favore della tesi dell'Avvocatura dello Stato: «*la questione sollevata (...) relativamente alla violazione della riserva di legge ex art. 23 Cost., è manifestamente infondata. Il rimettente mostra di ignorare che (...) la riserva di legge di cui all'art. 23 (...) pone al legislatore l'unico obbligo di determinare preventivamente e sufficientemente criteri direttivi di base e linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa (...)*».

Lo studio della sentenza consente di comprendere meglio quanto la dottrina ha affermato in materia di riserva di legge in ambito tributario: la riserva di legge in questa materia è relativa e non assoluta per consentire una disciplina degli aspetti più tecnici senza dover ricorrere alla fonte primaria¹⁹⁴; l'articolo 23 Cost., quindi, vieta che le prestazioni patrimoniali siano imposte direttamente dalle fonti secondarie ma non vieta che il precetto normativo delineato dalla fonte primaria sia integrato, negli aspetti di dettaglio, da una fonte di rango inferiore¹⁹⁵, come si può desumere dalla citata sentenza.

Volendo riassumere quanto fino ad ora esposto, possiamo affermare che la locuzione “in base alla legge” implica una serie di conseguenze: a) viene impedita l'istituzione di cd. tributi innominati, cioè di tributi che non siano espressamente previsti dalla legge come tali¹⁹⁶; b) la previsione legislativa non può limitarsi a fornire un «*supporto nominale*» al tributo¹⁹⁷; c) la legge non può definire gli elementi essenziali del tributo in maniera tanto vaga da consentire all'amministrazione finanziaria di individuare l'oggetto del tributo¹⁹⁸, come è stato osservato nella citata sentenza; d) la base legale non deve, necessariamente contenere l'intera disciplina del tributo, essendo ammesso il ricorso a fonti secondarie che contribuiscano a specificare taluni aspetti di dettaglio¹⁹⁹.

L'argomento del giudice rimettente, quindi, risulterebbe infondato perché non sarebbe corretto affermare che la pretesa si basi sul d.P.C.m., essendo essa, comunque, basata sulla fonte primaria, mentre il d.P.C.m. altro non sarebbe che una fonte attuativa non compresa nella parte di legge coperta da riserva.

¹⁹⁴ A. Fantozzi, *Diritto tributario (IV ed.)*, Torino, UTET, 2012, p. 142

¹⁹⁵ *Ibid.*

L'autore pare ammettere anche la possibilità di rinvii a provvedimenti amministrativi che determinino presupposti o elementi della prestazione purché, come affermato dalla Corte costituzionale nella menzionata sentenza, il legislatore determini *preventivamente e sufficientemente criteri direttivi di base e linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa*, in maniera tale da evitare che la pubblica amministrazione sia titolata di attribuzioni incontrollate.

Questa affermazione pare rispondere, ad avviso di chi scrive, alla logica imposta dall'articolo 97 Cost. dal quale sono ricavabili i principi di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione.

¹⁹⁶ E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 10

¹⁹⁷ *Ibid.*

¹⁹⁸ *Ibid.*

¹⁹⁹ *Ibid.*

Si apre, ora, un ulteriore fronte problematico: quello della cd. “sufficiente determinatezza” dei tributi. La dottrina, infatti, parla di sufficiente determinatezza del tributo in riferimento agli elementi essenziali dello stesso che sarebbero: il presupposto d’imposta, i soggetti passivi, i criteri di determinazione dell’imponibile e l’aliquota massima²⁰⁰.

Tralasciando la questione della determinazione dell’aliquota massima affrontata in nota, pare necessario spendere alcune righe per specificare il rapporto tra presupposto d’imposta e soggetto passivo. Infatti, se *prima facie* i due concetti sembrano separati e inducono a ritenere che la base legale debba riservare a ciascuno di essi specifiche sezioni, così non è.

²⁰⁰ *Ibid.*

In relazione all’aliquota massima, lo stesso autore, in un altro contributo (cfr. E. De Mita, *Diritto tributario e Corte costituzionale: una giurisprudenza “necessitata”*, p. 8 (in www.corsomagistratitributari.unimi.it), evidenzia come la tendenza della Corte costituzionale sia quella di affermare la innessarietà di un limite massimo dell’imposizione espresso nella base legale. Stando all’opinione dell’autore, l’assenza di un limite massimo fissato in aliquota in base alla legge, renderebbe il tributo incostituzionale.

Pare emblematica una pronuncia della Corte costituzionale in tal senso (sentenza 67/1973): il caso di specie trova fondamento nella pretesa, da parte dell’Ordine dei consulenti del lavoro nei confronti di un proprio iscritto, al pagamento dei contributi annuali. Il debitore si oppone al pagamento, lamentando che la pretesa, fondata sulla l. 1081/1964, risulterebbe illegittima in relazione all’articolo 23 Cost.: il giudice rimettente evidenzia che la questione posta non è manifestamente infondata dacché «i criteri di determinazione e di imposizione dei contributi dovuti dai consulenti del lavoro, pur non essendo lasciati all’arbitrio dell’Ente impositore, possono essere determinati entro limiti globali in modo da non consentire ai singoli interessati la possibilità di esercitare un controllo sulla discrezionalità usata dall’ente nell’esercizio del potere attribuitogli». Infatti – come sostenuto dalla difesa dell’Ordine – la pretesa sarebbe commisurata entro i limiti strettamente necessari al mantenimento dell’Ordine stesso e a garantire che il medesimo possa svolgere le attività istituzionalmente previste. I contributi richiesti – sostiene la difesa del debitore – sarebbero stati adottati dal Consiglio nazionale con specifiche deliberazioni, tuttavia, sia nel decreto (D.P.R. che introduce il *quantum* del contributo sulla scia delle previe delibere) che nelle deliberazioni, «mancherebbe qualsiasi menzione dei motivi in base ai quali è stata fissata la misura dei contributi di tal che viene ad essere preclusa la possibilità di un controllo circa la legittimità e la materiale esattezza del procedimento logico e matematico seguito per la determinazione dei contributi in questione». Tale situazione, in base alle deduzioni della difesa del debitore, genererebbe una lesione del principio di legalità, infatti, il limite della stretta necessità al mantenimento delle spese dell’Ordine non sarebbe un vincolo tale da imporre specifiche barriere alla quantificazione nel massimo dei contributi.

Dal canto proprio, la Corte costituzionale, premesso che il contributo in oggetto rientra nella categoria delle prestazioni patrimoniali imposte, specifica che «nella norma legislativa che conferisce il potere di imposizione non deve essere necessariamente specificato il limite massimo della prestazione imponibile. Il principio posto nell’art. 23 Cost. esige, invece, che nella legge siano indicati criteri idonei e sufficienti a delimitare la discrezionalità dell’Ente impositore in modo che sia preclusa la possibilità di un esercizio arbitrario del potere attribuitogli».

Pare interessante confrontare la pronuncia della Corte con l’opinione, espressa in materia prettamente tributaria, di un altro autore, impegnato a delineare un limite massimo al prelievo tributario. Stando all’autore in oggetto, per quanto strettamente relativo al prelievo tributario e, quindi, non afferente alla prestazione patrimoniale imposta *tout court*, un limite al prelievo sarebbe dato dall’articolo 53 Cost. e, più precisamente, dal principio di capacità contributiva: questo fondamentale istituto sarebbe stato inserito in Costituzione anche in ossequio a quelle teorie che intendevano porre un limite a ciò che la dottrina oggi definisce “prelievo confiscatorio”. L’autore, riprendendo una sentenza della Corte di Cassazione, sostiene che il tributo non comporterebbe mai la totale avocazione allo Stato di beni, sicché parrebbe delinearsi l’esistenza effettiva di un limite massimo al prelievo tributario (così G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milano, 2008, pp. 238, 239).

La teorizzazione di un limite massimo al prelievo tributario e, contemporaneamente, l’opinione di una limitazione massima necessariamente imposta in base alla legge, caso per caso, pare essere frutto di opinioni particolarmente garantiste.

La giurisprudenza costituzionale ha posto in evidenza un nesso tra le due categorie in base al quale il soggetto passivo ben può essere desunto dall'analisi del presupposto d'imposto, senza che la base legale debba esplicitarlo. È questo il caso della sentenza 56/1972: nel caso di specie, il giudice costituzionale fu chiamato a conoscere della legittimità costituzionale di due articoli del testo unico per la finanza locale del 1931²⁰¹.

Stando alla Corte, la questione sollevata dal giudice rimettente sarebbe infondata. Infatti, l'individuazione, *«sia pure implicita, del soggetto passivo risulta evidente dal sistema delle norme che disciplinano il tributo»*. L'imposta di consumo sui materiali per costruzioni edilizie si riscuote in base a computo metrico e mediante liquidazione da farsi a lavoro ultimato e, per questo motivo, è possibile desumere tanto il presupposto d'imposta, già indicato dalla disposizione, quanto il soggetto passivo. Pare ovvio ai giudici della Corte costituzionale che *«se l'atto generatore dell'imposta è l'impiego di materiale edilizio in una costruzione, debitore del tributo è soltanto colui che esegue o fa eseguire per proprio conto e nel proprio interesse la costruzione che ha richiesto l'impiego di detto materiale»*. In questo modo pare pienamente assolto l'onere di sufficiente determinazione nel tributo.

1.4.4 Le prestazioni patrimoniali imposte

Resta, quindi, ancora da chiarire il concetto di “prestazione patrimoniale imposta”.

Pare opportuno iniziare l'indagine dalla categoria della imposizione. Stando alla dottrina, infatti, la categoria della “imposizione”, nell'ambito della prestazione patrimoniale *ex* articolo 23 Cost., deve intendersi come non libera e, quindi, deve essere eseguita anche in difetto della volontà del privato²⁰². Riassumendo, si può affermare che l'elemento caratterizzante l'imposizione è il *«profilo della autoritatività dell'intera disciplina»*²⁰³ derivante dall'intervento pubblico che genera una *«decurtazioni patrimoniali»*²⁰⁴ per il contribuente.

²⁰¹ Il giudice rimettente nota che la *«norma contenuta nel primo comma dell'articolo 39 viola il precetto dell'art. 23 della Costituzione dal momento che essa si limita a stabilire che "l'imposta di consumo sui materiali per costruzioni edilizie si riscuote in base a computo metrico e mediante liquidazione da farsi a lavoro ultimato", ma non indica il soggetto obbligato all'imposta, né detta alcun criterio idoneo a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore sull'identificazione di tale soggetto»*. Il giudice *a quo*, mette in evidenza che il soggetto passivo, non esplicitato dal citato articolo 39, sarebbe presente in un'altra fonte, invero nel r.d. 1138/1936 che, tuttavia, avrebbe natura regolamentare e, quindi, di fonte secondaria e, per questo, risulterebbe inidoneo a identificare il soggetto passivo del dovere di contribuzione.

²⁰² E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 10

²⁰³ A. Fantozzi, *Diritto tributario (IV ed.)*, Torino, UTET, 2012, p. 23

²⁰⁴ *Ibid.*

L'ambito applicativo della fattispecie copre uno spettro di casi non limitato al diritto tributario, essendovi ricomprese anche specifiche categorie aventi fonte privatistica²⁰⁵. Si può affermare che il tributo rientra certamente nella categoria della prestazione imposta, essendo la fonte dello stesso la legge che impone al contribuente l'adempimento al dovere tributario anche in assenza del consenso del privato, ma non per questo la categoria delle prestazioni imposte deve esaurirsi nel solo tributo.

Il nesso tra prestazione patrimoniale imposta, intesa in senso lato, e riserva di legge è stato altresì oggetto di svariate pronunce della Corte costituzionale. Al fine di meglio identificare questo legame, abbiamo deciso di analizzare una di queste pronunce (sentenza 215/1998)²⁰⁶: oggetto del giudizio di legittimità costituzionale era un articolo della l. 990/1969 in materia di assicurazione obbligatoria della responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore e dei natanti.

È opportuno analizzare quanto è stato scritto in merito alla aderenza tra prestazione patrimoniale imposta e riserva di legge: i giudici evidenziano che in materia vi è stata un'evoluzione nell'orientamento della giurisprudenza. Inizialmente, infatti, *«si era fatto riferimento solo alla natura autoritativa dell'atto che impone la prestazione»*; in un secondo momento *«si è fatto invece riferimento a quel tipo di servizio, che, pur dando luogo ad un rapporto negoziale di diritto privato, "in considerazione della sua particolare rilevanza venga riservato alla mano pubblica e l'uso di esso sia da considerare essenziale ai bisogni della vita"»*. Non rilevano, ai fini della identificazione della prestazione patrimoniale imposta, stando agli orientamenti della Corte, né la qualificazione formale

²⁰⁵ E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 10

²⁰⁶ Il caso trae origine da un'ordinanza di remissione del TAR del Lazio, adito da alcuni assicurati e da alcune associazioni rappresentative degli utenti, per ottenere l'annullamento di una deliberazione della Giunta del comitato interministeriale prezzi. Il giudice amministrativo, nel corso del giudizio, ritenne di sollevare la questione di costituzionalità in relazione alla norma di copertura (articolo 11, c. 6 l. 990/1969) *«nella parte in cui determina la composizione della Commissione in maniera meno garantistica rispetto alla Commissione centrale prezzi»* lamentando, in tal senso, una violazione dell'articolo 23.

Ne seguì la declaratoria di inammissibilità da parte della corte costituzionale.

In seguito, nel medesimo giudizio, il TAR del Lazio ripropone la questione di legittimità relativa al già citato articolo 11 della l. 990/1969. In questa occasione, il giudice amministrativo giustifica la remissione dacché *«nella parte in cui, nel prevedere (...) l'intervento consultivo di una apposita Commissione ministeriale, sostitutiva della Commissione centrale prezzi»*, ne è derivata una composizione meno garantistica rispetto a quest'ultima. Anche in questo caso, il TAR adduce la violazione dell'articolo 23. Stando al giudice amministrativo, la materia di cui alla l. 990/1969 rientrerebbe tra quelle *sub* articolo 23 Cost. dacché il contratto di assicurazione risulta doveroso *ex lege* per l'automobilista che intenda circolare su strade ad uso pubblico. Le alternative per il cittadino – evidenzia il TAR – rimarrebbero due: rinunciare a soddisfare *«un bisogno ormai essenziale»* aderendo alle tariffe imposte ovvero rinunciare radicalmente a soddisfare il medesimo. Ciò sarebbe *«sufficiente, secondo i giudici a quibus, per qualificare le relative prestazioni come "imposte" ai sensi dell'art. 23 della Costituzione, sicché la loro fissazione deve avvenire con le garanzie "che l'art. 23 ha voluto preordinare attraverso la riserva di legge"»*.

della prestazione, né la fonte negoziale dell'atto, né l'inserimento di cd. obbligazioni *ex lege* in atti privatistici.

Sarebbero essenziali, invece, i decisivi «*aspetti pubblicistici dell'intervento delle autorità ed in particolare alla disciplina della destinazione e dell'uso di beni o servizi, per i quali si verifica che, in considerazione della loro natura giuridica, della situazione di monopolio pubblico o della essenzialità di alcuni bisogni di vita soddisfatti da quei beni o servizi, la determinazione della prestazione sia unilateralmente imposta con atti formali autoritativi, che, incidendo sostanzialmente sulla sfera dell'autonomia privata, giustificano la previsione di una riserva di legge*»²⁰⁷.

In conclusione, non pare avere rilievo l'argomentazione prodotta dall'ANIA relativamente all'articolo 41 Cost. che, a quanto pare, non assume rilievo nell'argomento instaurato avendo come argomento base l'articolo 23.

La soluzione proposta dalla giurisprudenza pare accolta anche dalla dottrina che non limita la categoria della prestazione patrimoniale al solo tributo ma la estende, ad esempio, alla tariffa telefonica²⁰⁸.

1.4.5 Riserva di legge e retroattività

Avendo fornito un quadro generale dell'istituto della riserva di legge, pare possibile, dunque, avvicinarsi al rapporto tra riserva di legge e retroattività.

Non si tratta, in questa sede, di comprendere se sia legittima una norma tributaria retroattiva: l'intento, ora, sarà quello di capire se una norma tributaria retroattiva sia conforme al principio della riserva di legge. Inoltre si evidenzia che non sarà trattata la questione della retroattività della norma sanzionatrice in materia penale, essendo limitata l'indagine alla sola norma tributaria sostanziale.

Prima di avviare l'analisi del rapporto tra le due categorie, pare opportuno riprendere il concetto di retroattività: il fenomeno consisterebbe nella valutazione o nella rivalutazione

²⁰⁷ Sulla scorta di questo enunciato, «*non pare dubbio che nella fattispecie in esame sia individuabile una prestazione patrimoniale imposta, giacché la determinazione da parte del CIP [Comitato interministeriale prezzi] delle tariffe in oggetto costituisce un atto formale autoritativo che incide sostanzialmente sull'autonomia privata dell'utente, in riferimento ad un negozio -il contratto di assicurazione- obbligatorio ex lege per il soddisfacimento di un rilevante bisogno di vita, quale è la libertà di circolazione mediante l'utilizzazione di veicoli*».

²⁰⁸ E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 107

di un interesse istantaneo del passato ovvero di quel tratto dell'interesse durevole che si situa nel passato²⁰⁹.

Con ciò, premessa la definizione di retroattività e non volendoci soffermare sulla classificazione della categoria dell'interesse riqualificato o da riqualificare, possiamo sostenere che per il privato la qualificazione o la riqualificazione di un fatto o di un atto può avvenire attraverso gli strumenti che l'ordinamento pone a disposizione; per lo Stato può avvenire la stessa cosa. Tuttavia, essendo l'oggetto in analisi la disciplina tributaria, si esclude che il privato possa qualificare o riqualificare un fatto o un atto di rilevanza tributaria, essendo tale attribuzione è affidata dall'ordinamento solo al legislatore, non solo in ragione della natura pubblicistica della materia ma anche e soprattutto in ragione del richiamo di cui all'articolo 23 della Costituzione. Detto ciò, lo strumento che, per definizione, consente al legislatore di effettuare, in generale, una valutazione di interessi funzionale alla qualificazione (o alla riqualificazione) di un fatto o di un atto è la legge. Si osserva che la legislazione ordinaria ha carattere libero, pur nel rispetto dei vincoli costituzionali²¹⁰, e che la stessa è frutto di valutazioni politiche insindacabili da parte della stessa Corte costituzionale²¹¹.

Il fatto che la legislazione non sia sottoposta a vincoli, ad eccezione di quelli di rilievo costituzionale, implica affermare che il legislatore sarà libero, anzitutto e certamente, di qualificare un fatto o un atto in determinato per il futuro. La domanda, a questo punto, si pone in merito alla possibilità di effettuare questa qualificazione anche con effetto retroattivo.

Pare utile richiamare quanto esposto nei paragrafi precedenti in merito al concetto di legge: se, infatti, la qualificazione retroattiva avvenisse in base alla legge, non pare vi sia contraddizione alcuna con il principio posto dall'articolo 23 in materia di riserva di legge. Come è stato osservato in dottrina, la legge tributaria, per quanto retroattiva, fornisce

²⁰⁹ R. Caponi, *Il principio di retroattività della legge*, p. 32

²¹⁰ L. Paladin, *Diritto costituzionale*, Padova, CEDAM, 2010, p. 164

²¹¹ L. Paladin, *Diritto costituzionale*, Padova, CEDAM, 2010, p. 165.

Cioè confermato altresì dal testo dell'articolo 28, l. 87/1953, in base al quale «*il controllo di legittimità della Corte costituzionale su una legge o un atto avente forza di legge esclude ogni valutazione di natura politica e ogni sindacato sull'uso del potere discrezionale del Parlamento*».

Il dibattito sulla sindacabilità, da parte della Corte costituzionale, dei motivi politici e l'uso del potere discrezionale del Parlamento sono elementi che hanno ampiamente interessato il dibattito in Costituente: v'era chi proponeva una precisa circoscrizione del potere di sindacato della Corte in relazione all'azione legislativa, escludendo il sindacato «*sopra i motivi politici*» a cui il legislatore si sia ispirato; altri evidenziarono come un controllo operato sui fini della legge ben potrebbe essere equiparato ad una valutazione prettamente politica (così F. Pergolesi, *Diritto costituzionale*, Padova, CEDAM, 1956, p. 377).

comunque la base legale sufficiente per soddisfare la riserva di legge²¹². Il De Mita – argomentando prendendo spunto dal principio di legalità – afferma che tale fondamento non vieta, in sé, il fenomeno della retroattività tributaria, laddove la legge preveda espressamente la propria retroazione che è manifestazione di una deroga alla regola ordinamentale della irretroattività²¹³.

Ci soccorre anche la giurisprudenza costituzionale: la Corte costituzionale fu chiamata a conoscere in merito ad un decreto legge non convertito (sentenza 89/1966²¹⁴) che introduceva una maggiorazione all'aliquota IGE (oggi IVA) nel proprio periodo di vigenza.

I giudici della Corte daranno una risposta definitiva ed esaustiva al quesito relativo al nesso tra riserva di legge e retroattività. Infatti, stando all'atto di remissione, la legge oggetto di sindacato sarebbe priva di astrattezza, essendo riferita a fatti non più ripetibili nel tempo. Questa constatazione renderebbe la legge in questione contrastante con il principio dell'articolo 23. Come osserva la Corte, «è evidente che tale motivazione [l'assenza di astrattezza] fa discendere l'illegittimità costituzionale della disposizione dal suo carattere

²¹² E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 113.

L'autore evidenzia altresì la portata retroattiva della legge di interpretazione autentica.

²¹³ *Ibid.*

²¹⁴ Nello specifico, il convenuto eccepeva l'incostituzionalità di un articolo della l. 1162/1964, entrata in vigore dopo la mancata conversione del decreto legge che introduceva la citata maggiorazione IGE tra il 31 agosto 1964 e il 24 settembre dello stesso anno, giorno in cui il Parlamento non convertì in legge il decreto ma mancò, altresì, di regolare, contestualmente, il destino dei rapporti (tributari e, nello specifico, di contribuzione) sorti nel citato periodo. La regolamentazione degli stessi avverrà *ex post*, con la l. 1162/1964 del 15 novembre, avente carattere retroattivo.

Il giudice *a quo*, riconosciuta la non manifesta infondatezza della questione, decise di rimetterla alla Corte, evidenziando la lesione degli articoli 3, 23 e 53 della Costituzione. «Il giudice *a quo* osserva che l'art. 23 della Costituzione, interpretato alla luce dei principi enunciati negli artt. 3 e 53, esclude la legittimità di norme che siano prive del carattere di astrattezza: e tale è, a suo parere, quella impugnata, giacché l'individuazione dei destinatari è operata in riferimento a situazioni concrete "irripetibili nella loro storicità"». Inoltre, la violazione dell'articolo 3 sarebbe da imputare altresì al differente trattamento fiscale riservato a chi pose in essere negozi giuridici soggetti al pagamento IGE durante il periodo di vigenza del decreto e chi, invece, li pose in essere prima o dopo il periodo di vigenza del citato decreto.

Tanto premesso, la difesa del convenuto propone una interpretazione sistematica dell'articolo 23 che dovrebbe avvenire in combinato disposto con gli articoli 3 e 53 Cost.: «la riserva di legge (...) è strumentale rispetto al principio della capacità contributiva ed è garanzia di una imposizione tributaria senza discriminazioni. L'art. 53, infatti, con la locuzione "tutti sono tenuti" richiama un dovere valido per una serie tendenzialmente indefinita di soggetti (...). La legge tributaria, perciò, non può avere che un contenuto astratto e generale²¹⁴, e sono di conseguenza illegittime le leggi di imposizione per il caso singolo» mentre, nel caso di specie, la difesa lamenta l'assenza di astrattezza della norma in ragione del fatto che si applichi a fatti già verificatisi. «Non si contesta, in generale, la legittimità di leggi prive del carattere di astrattezza; ma è da escludere che leggi siffatte siano compatibili con la presenza di una riserva di legge, quale è quella disposta dall'art. 23 della Costituzione. La riserva di legge (...) impone al legislatore di dettare discipline generali ed astratte in settori normativi nei quali si reputa indispensabile infrenare l'arbitrio». Tuttavia, l'elemento di maggiore rilievo ai fini della nostra indagine risulta quello che si fonda sulla equiparazione – da parte della difesa – della mancata conversione al fenomeno della retroattività e per questo motivo – a dire della difesa – non può trovare fondamento nell'articolo 77.

retroattivo, dal momento che ogni disciplina retroattiva inevitabilmente si riferisce ad una serie definita di casi già verificatisi» e questa presa di posizione rende manifesta la concezione di incompatibilità tra riserva di legge e retroattività presente nella mente del rimettente. La Corte risolve la questione facendo riferimento all'articolo 25.2 Cost., ricordando il divieto di retroattività in materia penale che è altresì coperta dalla riserva di legge: nell'articolo 25.2 si pone espressamente «*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 retroattiva dei rapporti*», inoltre, per quanto relativo alla materia tributaria coperta dalla riserva di legge ex articolo 23, la Corte ritiene che una norma retroattiva non debba ritenersi incostituzionale.

Pare interessante notare, in conclusione, come l'esperienza giuridica tedesca affronti, a suo modo, il legame tra riserva di legge e retroattività. Come s'è detto, infatti, l'ordinamento tedesco riconduce il fenomeno della retroattività ad un contrasto con lo stato di diritto.

Per quanto riguarda l'istituto della riserva di legge, l'ordinamento tedesco prevede l'esistenza di una riserva di legge formale tratta dal combinato disposto degli articoli 20.3 GG (Costituzione tedesca) e 28.1 GG, mancando un espresso richiamo in tal senso come era previsto, invece, nella costituzione di Weimar²¹⁵. Infatti, come è stato osservato dalla dottrina, gli interventi di natura tributaria sono ammissibili solamente se previsti sulla base di una base alla legge²¹⁶: tale fondamento è riassunto nel concetto di «*Gesetzmäßigkeit der Besteuerung*»²¹⁷, cioè di legittimità dell'imposizione (traduzione nostra dal tedesco). Inoltre, dottrina e giurisprudenza considerano il principio di legittimità dell'imposizione come un completamento del già citato principio dello stato di diritto, al quale è ricondotto, tra l'altro, il principio di affidamento²¹⁸. Stando alla dottrina tedesca, infatti, il prelievo tributario deve essere basato su una prestazione conoscibile per il contribuente e la conoscibilità deriva direttamente dalla legge²¹⁹ che deve contenere gli elementi essenziali del tributo, vale a dire il soggetto passivo, il presupposto, principio per la determinazione

²¹⁵ D. Birk, *Steuerrecht (XV Auflage)*, Heidelberg, München, Landsberg, Frechen, Hamburg, Verlag C. F. Müller, 2012, p. 49 (traduzione nostra dal tedesco)

²¹⁶ *Ibid.*

²¹⁷ *Ibid.*

²¹⁸ D. Birk, *Steuerrecht (XV Auflage)*, Heidelberg, München, Landsberg, Frechen, Hamburg, Verlag C. F. Müller, 2012, p. 50 (traduzione nostra dal tedesco)

²¹⁹ *Ibid.*

quantitativa della prestazione e aliquota²²⁰. Sulla base di quanto richiesta dall'erario e, cioè, sulla base di quanto imposto dalla legge a titolo di contribuzione, il contribuente dovrà adeguarsi e, al fine di consentire al cittadino di adeguare la propria pianificazione, anche patrimoniale²²¹, sarà essenziale fare riferimento ai principi che si desumono dallo stato di diritto.

A fronte di tale premessa, è interessante notare come il principio di riserva di legge venga ricondotto al medesimo principio che impedisce il ricorso alla legge retroattiva: il principio dello stato di diritto.

1.5 Retroattività e diritti economici

In questa sede il tema sarà oggetto di soli cenni che, tuttavia, riteniamo opportuni.

Ci si deve chiedere se una legge tributaria retroattiva possa essere sindacata dalla Corte costituzionale in ragione della lesione dei diritti attinenti alla sfera economica.

La dottrina evidenzia come la Corte costituzionale abbia escluso un sindacato della legge tributaria retroattiva accostando questa fattispecie all'istituto dell'espropriazione²²², tuttavia la Corte si è espressa anche nel senso di non escludere, radicalmente, un legame tra imposizione e diritti attinenti alla libertà economica: la Corte affermò l'insussistenza di un contrasto tra imposizione retroattiva e diritti economici, tuttavia sostenne che tale conclusione fosse una conseguenza del rispetto, da parte del tributo retroattivo, del principio di capacità contributiva²²³. Si evince che la Corte ammise un legame tra retroattività e diritti economici ma solo in via sussidiaria, cioè a condizione che il tributo non rispettasse il principio della capacità contributiva.

Al di là di quelle che sono le posizioni della dottrina e della giurisprudenza, a noi pare che il quesito non debba essere posto in termini di contrasto tra diritti costituzionali quanto in termini di bilanciamento tra diritti costituzionali. Per poter procedere ad un'indagine sul bilanciamento è necessario, anzitutto, cercare di capire quale significato ordinamentale

²²⁰ T. Jesgarzewski, J. M. Schmittmann, *Steuerrecht: Grundlagen und Anwendungsfälle aus der Wirtschaft*, Wiesbaden, Springer Gabler, 2013, p. 14 (traduzione nostra dal tedesco)

²²¹ La dottrina parla, in questo senso, di interventi tributari ammissibili solo su base legale («*Eingriffe sind nur auf Grund eines Gesetztes erlaubt*»), traduzione nostra dal tedesco) e riconosce che l'intervento stesso deve essere riconoscibile e calcolabile, nel senso che deve consentire una prevedibilità del carico tributario che non muti *ex post* («*der Eingriff muss erkennbar, berechenbar (...) sein*»), traduzione nostra dal tedesco) (così H. Weber-Grellett, *Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien, und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2011, p. 189).

²²² V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 184

²²³ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 185

abbia assunto il dovere di contribuzione nell'assetto costituzionale vigente e cosa si debba intendere, anche alla luce di un'interpretazione sistematica dei principi informatori della materia presenti in Costituzione, per diritto economico.

È essenziale, quindi, declinare il dovere di contribuzione avendo presenti i principi costituzionali posti a fondamento del dovere stesso. Alcuni principi sono già stati citati nei paragrafi precedenti (v. capacità contributiva); un principio costituzionale del quale non si è ancora parlato è desunto dall'articolo 2 Cost., in materia di diritti inviolabili e doveri inderogabili di solidarietà. Come è stato osservato, «*tale norma risulta essenziale ai fini della forma di Stato che il Costituente intendeva realizzare in Italia, affermando il primato (...) della persona umana rispetto allo Stato e prescegliendo i valori alla base dell'ordinamento politico della comunità, quali parametri di validità dell'ordinamento giuridico*»²²⁴.

Dall'analisi dell'articolo 2 emerge l'impronta solidaristica²²⁵ della Carta costituzionale che si palesa anche sul versante della solidarietà economica che è il precetto posto a fondamento della concorrenza alle spese pubbliche²²⁶. Questo dovere inderogabile di solidarietà, ricondotto dalla dottrina non tanto ad una imposizione quanto, piuttosto, ad un «*vincolo comunitario*»²²⁷, assumerebbe rilievo interpretativo solamente se confrontato con la sua controparte: il diritto inviolabile²²⁸. Questa duplicità insita nell'articolo 2 implica, da un lato, la priorità di valore dell'uomo verso lo Stato che si caratterizza, poi, con la inviolabilità di specifici diritti, dall'altra impone una serie di doveri considerati inderogabili che, proprio in ragione della connotazione solidaristica della Costituzione, sono funzionali a garantire l'esistenza dei diritti inviolabili di cui s'è appena fatta menzione²²⁹. In ragione di quanto si è esposto, è possibile affermare una sorta di funzionalità del dovere inderogabile nei confronti del diritto inviolabile; per questo motivo la dottrina ha riassunto il rapporto tra le due categorie in termini di «*coessenzialità*»²³⁰.

²²⁴ R. M. Cremonini in *Il diritto - Enciclopedia giuridica del Sole 24 Ore (vol. V)*, voce "doveri costituzionali", Milano, Il Sole 24 Ore, 2007, pp. 644, 645

²²⁵ *Ibid.*

²²⁶ L. Paladin, *Diritto costituzionale*, Padova, CEDAM, 2010, pp. 596, 597

²²⁷ L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 160.

L'affermazione del dovere di solidarietà sarebbe il presupposto – stando all'autore – della nuova concezione dei rapporti tra cittadino e Stato, anche in ambito tributario. La base dell'articolo 2 sarebbe la concezione dell'individuo considerato all'interno del contesto sociale: da ciò il senso stesso della solidarietà.

²²⁸ L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 184

²²⁹ L. Mezzetti (a cura di), *Diritti e doveri*, Torino, Giappichelli, 2013, p. 232

²³⁰ L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 184

Tale soluzione non potrebbe che ricondurre l'articolo 2 nel novero di quei valori costituzionali cd. "preminenti" che collochiamo, nell'assiologia costituzionale, nello stesso rango dei diritti inviolabili, con ogni ovvia implicazione che da ciò possa derivare sul piano del bilanciamento e del sindacato costituzionale²³¹.

Avendo, dunque, sostenuto che l'articolo 2 e, in concreto, il dovere inderogabile di solidarietà, quale fondamento del dovere di contribuzione, si colloca sul medesimo piano gerarchico dei diritti inviolabili, non ci pare corretto operare un raffronto (*recitus*: un bilanciamento) diretto tra articolo 2 e articoli 53, in materia di capacità contributiva, e articolo 41, in materia di libera iniziativa economia. Il motivo, a nostro avviso, è semplice: l'articolo 2 si pone, nei confronti del dovere tributario, come presupposto della sua stessa esistenza ma nulla dice in merito a come ovvero sulla base di quale parametro debba operarsi il prelievo tributario.

Come è stato osservato dalla dottrina, la nozione di capacità contributiva di cui all'articolo 53 Cost., costituisce, in ogni caso, un vincolo, relativo o assoluto, alle scelte del legislatore in materia tributaria²³²: a) in termini di vincolo assoluto: la capacità contributiva è considerata esistente e, quindi, sussiste il dovere di contribuzione, laddove vi sia una idoneità soggettiva alla contribuzione, basata su situazioni soggettive di carattere patrimoniale che possano permettere l'adempimento del dovere tributario²³³; b) in termini di vincolo relativo: la capacità contributiva viene ricondotta non già ad un fatto di carattere prettamente patrimoniale bensì a fatti che siano economicamente valutabili in genere (saranno rilevanti, ad esempio, non solo un atto di compravendita che genera un situazione obiettivamente valutabile in termini economici ma anche la mera titolarità della proprietà)²³⁴. Benché questo distinguo possa apparire prettamente teorico, esso manifesta importanti implicazioni pratiche: se è vero che la Corte costituzionale, fino alla metà degli anni Ottanta ravvisa nelle situazioni giuridiche patrimonialmente apprezzabili il presupposto del dovere di contribuzione, dopo la metà degli anni Ottanta si assiste all'adozione, in sede di sindacato costituzionale, dell'orientamento della scuola romana di

²³¹ L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 185

²³² G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2013, p. 54

²³³ *Ibid.*

²³⁴ *Ibid.*

Le due posizioni, come è stato suggerito dall'autore citato, sono riconducibili, rispettivamente, all'articolo 2 Cost. (tesi *sub a*) e all'articolo 3 Cost. (tesi *sub b*): la prima posizione propone una lettura integrata dell'articolo 53 Cost. con l'articolo 2 Cost., dacché vi sarà dovere (inderogabile) di contribuzione ove vi sia un presupposto di un certo tipo; la seconda posizione propone una lettura fondata prevalentemente sulla redistribuzione della ricchezza (pp. 54, 55).

diritto tributario che propone quali presupposti d'imposta anche situazioni giuridiche non patrimoniali²³⁵. La conseguenza di tale orientamento, impone un sindacato di costituzionalità basato, fondamentalmente, sul solo parametro della ragionevolezza²³⁶, volto ad escludere la mera discrezionalità del legislatore nella selezione del presupposto della contribuzione.

In ogni caso, pare evidente il secondo punto del nostro ragionamento: se il primo punto era incentrato sulla ricerca del presupposto che giustifica e legittima il prelievo tributario, il secondo punto, focalizzato sull'articolo 53 e sulla capacità contributiva, evidenzia, anzitutto, la necessità di una lettura combinata degli articoli 2 e 53 Cost. e, in seconda battuta, evidenzia l'esistenza di un vincolo, sia esso relativo o assoluto, ricavato dalla capacità contributiva e diretto al legislatore tributario.

Resta da evidenziare il contenuto del terzo punto di criticità di questo paragrafo che corrisponde ai diritti enunciati dall'articolo 41 della Costituzione, in materia di libera iniziativa economica, e dall'articolo 42 della Costituzione, in materia di proprietà privata. È indubbio che il dovere di contribuzione si realizza attraverso una prestazione di natura patrimoniale e, per questo motivo, ci si deve chiedere se sia possibile, in ragione della tutela del proprio patrimonio, ammettere un prelievo tributario retroattivo che, per definizione, influenza scelte economiche già realizzate in ragione di uno specifico regime giuridico.

La dottrina, in questo senso, tenta di fornire una lettura del fenomeno della retroattività tributaria coniugando il medesimo con altre due categorie: *in primis* con il problema della incertezza²³⁷ normativa, rispetto alla quale la retroattiva «*costituisce un'ulteriore patologia del sistema*»²³⁸, e, in seconda istanza, rispetto al principio di capacità contributiva²³⁹.

²³⁵ Così M. Nussi, introduzione al convegno per la presentazione della monografia di D. Stevanato *La giustificazione sociale dell'imposta*, Trieste, 11 maggio 2016

²³⁶ *Ibid.*

²³⁷ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 202

²³⁸ *Ibid.*

²³⁹ L'autrice evidenzia come parte della dottrina, basando le proprie argomentazioni sulle soluzioni proposte in Germania, iniziando le proprie analisi dall'articolo 53 Cost. e, nello specifico, avviando le indagini da una specifica concezione di capacità contributiva, tenta di portare alla luce un legame tra capacità contributiva e diritti economici. Lo scopo di queste ricostruzioni, basate su un intento certamente garantista, è quello di vincolare maggiormente il legislatore tributario (così V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, pp. 202, 203 nota 101).

L'autrice – in coerenza con quanto da noi esposto – richiama il momento della conoscenza del carico impositivo quale nucleo delle tesi garantiste di ispirazione tedesca: l'elemento è ritenuto fondamentale dal pensiero giuridico germanico in materia di tributi – come accennato nelle pagine che precedono – ed è basato sul principio dello stato di diritto, dal quale discendono ulteriori corollari che informano l'intero sistema fiscale.

Avendo premesso ciò, procederemo, succintamente, a proporre una analisi del rapporto tra retroattività, capacità contributiva e diritti economici.

Prima facie, infatti – sulla scorta di quanto affermato dalla dottrina – gli articoli 41 e 42 Cost. non avrebbero alcun rilievo nel sindacato di fatti attinenti al fenomeno del prelievo fiscale dacché tale specifico ambito del diritto sarebbe regolato, a livello costituzionale, dagli articoli 23 e 53 Cost.²⁴⁰ e dagli articoli 2 e 3 della Costituzione: si parla, in ragione di ciò, di una «*dissociazione dei piani di valutazione, tale per cui i tributi, le limitazioni imposte alla libera iniziativa economica e le compressioni dei diritti dominicali rappresenterebbero concetti privi di aree di sovrapposizione*»²⁴¹, tale per cui gli articoli 23 e 53 Cost. e gli articoli 41 e 42 Cost. opererebbero su dimensioni del tutto separate.

Dovendo ammettere che il riassunto offerto dal si basa sull'orientamento della Corte costituzionale, pare opportuno riportare una considerazione di un altro autore che, in materia di imposizione retroattiva e, nello specifico, affrontando il problema della prevedibilità della futura retroazione, afferma che, a fronte della manifesta assenza di uno specifico dovere di contribuzione in un dato momento storico, parrebbe del tutto ragionevole che un contribuente consumi specifiche risorse economiche (e, quindi, risorse astrattamente idonee ad addivenire presupposto di contribuzione successivamente) che, in un secondo momento, dovranno essere destinate all'adempimento di quel dovere di contribuzione prima inesistente²⁴². Benché l'autore evidenzi che il prelievo successivo si basi su una capacità contributiva, di fatto, inesistente (lamentando una lesione sotto il profilo della attualità e della effettività della capacità contributiva) e, quindi, evidenzi il problema della violazione della capacità contributiva, a noi pare sia necessario dedicare attenzione anche all'articolo 41 Cost. che, per l'interpretazione che ne è stata data, non è da ritenersi un "contenitore vuoto" bensì un istituto capace di offrire specifiche garanzie in termini negativi, impedendo al legislatore di imporre uno specifico dovere di avviare un'attività economica, ma anche offrendo specifiche protezioni nell'ambito della stretta "iniziativa" economica, qualificata come situazione giuridica tutelata anche nella fase dello "svolgimento" dell'attività in oggetto²⁴³. Infatti, s'è notato che i limiti idonei a porre

²⁴⁰ M. Poggioli, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, CEDAM, 2012, pp. 142, 143

²⁴¹ M. Poggioli, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, CEDAM, 2012, p. 143.

A titolo d'esempio, l'autore sostiene che una limitazione della libera iniziativa economica non sarebbe sindacabile sul piano della capacità contributiva né, viceversa, sarebbe sindacabile sul piano della violazione dei diritti economici un tributo.

²⁴² G. Falsitta, *Per un fisco "civile". Casi, critiche e proposte*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 71

²⁴³ L. Paladin, *Diritto costituzionale*, Padova, CEDAM, 2010, pp. 685, 686

vincoli all'iniziativa di cui all'articolo 41, ivi compreso il fondamentale vincolo della finalità sociale dell'iniziativa economica, non devono essere di tale entità da rendere impossibile o, comunque, estremamente difficoltoso l'esercizio dell'attribuzione di cui all'articolo 41²⁴⁴.

Vera è, quindi, la dissociazione dei piani tra articoli 23 e 53 Cost e 41 e 41 Cost. ma vera pare altresì l'idoneità di un tributo retroattivo a rendere difficile, se non impossibile, l'iniziativa economica propriamente detta.

Infatti, a nostro avviso, esiste un elemento che accomuna la prestazione tributaria e l'attività economica: l'elemento prettamente economico, vale a dire l'elemento economicamente apprezzabile che, in base alla interpretazione ricavata dall'articolo 53 Cost., può essere il presupposto del dovere di contribuzione.

Pare altresì degna di menzione l'opinione espressa da quella parte della dottrina che propone una visione unitaria della Costituzione, tale per cui la cd. costituzione economica non debba ritenersi una sezione separata rispetto alla "costituzione politica"²⁴⁵. Più precisamente: laddove la Costituzione rappresenti la *fons fontium* dell'ordinamento giuridico, l'aggettivo "economica" aggiunge un predicato specifico al concetto di Costituzione tale per cui si debba intendere la "costituzione economica" come un differenziato «*sotto-sistema del sistema sociale complessivo* [rappresentato dalla Costituzione]²⁴⁶». Non volendoci soffermare adesso sulla questione che potrebbe interessare la disamina della gerarchia normativa, pare tuttavia opportuno evidenziare, già a questo punto dell'esposizione, come la tesi citata consentirebbe di superare, almeno sul piano interpretativo, l'orientamento della Corte costituzionale in materia di dissociazione tra dovere di contribuzione e costituzione economica. La posizione della Corte costituzionale prevede l'assenza di aree di sovrapposizione tra le due categorie di principi, considerando, nella materia tributaria, i principi di cui agli articoli 41 e 42 della Costituzione come «*hortus conclusus, privo di relazioni con l'intero tessuto normativo della Carta costituzionale*»²⁴⁷. Questa conclusione giurisprudenziale contraddice la soluzione proposta dal citato autore che auspicherebbe, invece, una interpretazione sistematica dei principi contenuti nel titolo dedicato ai rapporti economici con tutti gli altri

²⁴⁴ *Ibid.*

²⁴⁵ L. D'Andrea, *I principi costituzionali in materia economica*, pp. 1, 2, in www.giuricost.org

²⁴⁶ L. D'Andrea, *Diritto costituzionale e sistema economico: il ruolo della Corte costituzionale*, Padova, L'Ircocervo – Fondazione Gentile, 2011, p. 3

²⁴⁷ L. D'Andrea, *I principi costituzionali in materia economica*, p. 2, in www.giuricost.org

contenuti della Costituzione, compresi, quindi, gli articoli 2 e 3 che informano il sistema tributario.

Avendo brevemente introdotto questa ricostruzione dottrinale, pare altresì necessario riportare l'opinione dell'autore in merito al cardine della costituzione economica: il principio di sussidiarietà²⁴⁸. Il principio di sussidiarietà, benché espressamente richiamato nel testo della Costituzione solo in seguito alla modifica del Titolo V, si deve ritenere presente nella Carta fin dall'Assemblea costituente, ove fu oggetto di confronti e dibattiti politici²⁴⁹. Tuttavia, nonostante il confronto tra i costituenti, il principio di sussidiarietà può essere annoverato tra le «radici della Carta»²⁵⁰ poiché «lo Stato assicura la sua democraticità ponendo a base del suo ordinamento il rispetto dell'uomo guardato nella molteplicità delle sue espressioni»²⁵¹. La sintesi del confronto dialettico dell'Assemblea costituente in merito alla sussidiarietà ha condotto, quindi, alla formulazione dell'articolo 2 Cost. dal quale la dottrina ha potuto trarre svariate declinazioni del principio di sussidiarietà²⁵², tra cui una che riesce a collegare gli articoli 2 e 3 Cost.: trattasi della cd. «sussidiarietà – proporzionalità»²⁵³. Infatti, se si considera il principio di sussidiarietà come funzione di tutela dell'interesse privato che si attua mediante l'astensione dall'intervento da parte dello Stato, così da assicurare la piena libertà di iniziativa²⁵⁴ anche in campo economico, allora si potrà anche affermare che lo Stato non solo si dovrà astenere dall'intervenire nei confronti dell'iniziativa privata ma dovrà altresì impegnarsi a rimuovere gli ostacoli che limitano il pieno la libertà ed il pieno sviluppo della persona²⁵⁵ e tale sviluppo potrà aversi considerando i privati *uti singuli* ovvero *uti societatis*²⁵⁶.

²⁴⁸ L. D'Andrea, *I principi costituzionali in materia economica*, p. 4, in www.giuricost.org

²⁴⁹ V. Cerulli Irelli, R. Cameli, *Il principio di sussidiarietà orizzontale nell'Assemblea costituente*, pp. 1 – 5, in www.astrid-online.it

²⁵⁰ V. Cerulli Irelli, R. Cameli, *Il principio di sussidiarietà orizzontale nell'Assemblea costituente*, p. 6, in www.astrid-online.it

²⁵¹ V. Cerulli Irelli, R. Cameli, *Il principio di sussidiarietà orizzontale nell'Assemblea costituente*, p. 5, in www.astrid-online.it

²⁵² Per una sintesi cfr. L. Cervone, *Principio di sussidiarietà e sistema delle fonti*, 2006, Alma Mater Studiorum – Università di Bologna (tesi di dottorato), pp. 50 ss.

L'autrice, riprendendo la dottrina, propone una elencazione di quattro declinazioni possibili del principio di sussidiarietà: a) sussidiarietà – democrazia; b) sussidiarietà – solidarietà; c) sussidiarietà – pluralismo; d) sussidiarietà – legalità.

²⁵³ A. Falzea, P. Grossi, E. Cheli, R. Costi (a cura di), *Enciclopedia del diritto. Annali (vol. II)*, Milano, Giuffrè, 2008, pp. 1141, 1142

²⁵⁴ *Ibid.*

²⁵⁵ Cfr. articolo 3 Cost.

²⁵⁶ Cfr. articolo 2 Cost.

Posta questa breve ma dovuta premessa, si osserva che la dottrina riconduce al principio di sussidiarietà anche i principi della costituzione economica²⁵⁷.

Quindi, se ci si limitasse a considerare che il dovere di contribuzione trova fondamento nell'articolo 2 Cost. e che l'articolo 2 Cost. rientra nel novero di quei valori costituzionali che abbiamo definito preminenti²⁵⁸, tanto da non consentire – a parere della Corte costituzionale – un bilanciamento con i diritti economici che risulterebbero “cedevoli” davanti alla primazia dell'articolo 2 Cost., allora, certamente, si dovrà aderire all'opinione espressa dalla Corte che riassumiamo con la inesistenza di zone di sovrapposibilità tra doveri inderogabili e diritti economici. Infatti, ragionando secondo questo schema, i diritti economici sarebbero del tutto slegati dall'articolo 2.

Tuttavia, se si considerassero i diritti economici collegati all'articolo 2 Cost. e, quindi, collegati a quei valori preminenti ai quali è accordata una tutela più pregnante, sarebbero possibile, in astratto, includere nel bilanciamento anche i diritti economici e, per esteso, sarebbe possibile affermare l'esistenza di un *common core* costituzionale tra contribuzione ed esercizio dei diritti economici.

2. Retroattività impositiva

Nell'ordinamento, il soggetto titolare delle attribuzioni per effettuare la valutazione degli interessi in base ai quali legiferare è, per definizione, il legislatore che, quindi, è altresì titolato per identificare il tempo storico in cui avrà efficacia l'atto²⁵⁹.

Tuttavia, per quanto riguarda le norme che, per volontà del legislatore hanno un effetto retroattivo, si deve operare un opportuno distinguo, soprattutto alla luce del già citato statuto dei diritti del contribuente e, più precisamente, alla luce degli articoli 1 c. 2 e 3 c. 1. La scelta di iniziare questa sezione citando i due articoli, è presto giustificata: l'articolo 3 c. 1, rubricato *sub* “l'efficacia temporale delle norme tributarie”, prevede che «*salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo*»; dal canto suo, l'articolo 1 c. 2 prevede che «*l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con*

²⁵⁷ L. D'Andrea, *I principi costituzionali in materia economica*, p. 4, in www.giuricost.org.

L'autore, data la definizione del principio di sussidiarietà, afferma che «*perciò [il principio di sussidiarietà] si pone come l'autentico cardine della “Costituzione economica”*».

²⁵⁸ E che quindi collochiamo, nell'assiologia costituzionale, nello stesso rango dei diritti inviolabili, con ogni ovvia implicazione che da ciò possa derivare sul piano del bilanciamento e del sindacato costituzionale.

²⁵⁹ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, pp. 54, 55

legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica». Dalla struttura dei due articoli, si desume l'esistenza di una doppia preoccupazione del legislatore²⁶⁰ della l. 212/2000: da un lato v'è l'intenzione di limitare l'uso della retroattività *tout court*, dall'altro v'è l'esigenza di scindere la norma retroattiva impositiva dalla norma interpretativa. Tale scelta redazionale degli articoli 3 e 1 è stata criticata dalla dottrina che ha precisato, in ordine al rapporto tra le due categorie di leggi, l'esistenza, indubbia, di un nesso ma altresì di un «*errore concettuale*»²⁶¹. Infatti, nell'intento di qualificare la legge interpretativa fatta salva dallo stesso articolo 3, si è osservato che la legge interpretativa propriamente detta ha funzione dirimente delle incertezze interpretative sorte in relazione ad una norma pregressa ed opera non già apportando soluzioni innovative²⁶² ma limitandosi ad attribuire alla norma oggetto di discussione uno dei (molteplici) significati che, già in passato, le erano stati attribuiti. Accogliendo questa soluzione sistematica tra i due articoli, è possibile affermare che la legge impositiva retroattiva deve essere distinta dalla legge di interpretazione autentica. Se per il caso della legge impositiva vigono i vincoli esposti nella sezione precedente e, soprattutto, il vincolo derivante dallo statuto dei contribuenti, per la legge di interpretazione autentica ciò non può essere assunto a riferimento.

²⁶⁰ A. Fantozzi, *Diritto tributario (IV ed.)*, Torino, UTET, 2012, pp. 318, 319. Il nesso tra le due disposizioni (v. *infra*) sarebbe sintomo dell'adesione, da parte del legislatore, alla concezione della legge interpretativa quale atto "naturalmente retroattivo", tanto da non rientrare nel divieto di cui all'articolo 3 c. 1. In second'ordine, si ritiene che l'articolo 1 c. 2 ammetta il ricorso alla legge di interpretazione autentica nei soli casi in cui via sia la «*sussistenza di condizioni di eccezionalità, da intendersi, verosimilmente, come sussistenza di un più evidente e più concreto contrasto interpretativo*». In base a questa soluzione dottrinale, il motivo in base al quale la legge interpretativa sarebbe fatta salva dalla l. 212/2000 si potrebbe spiegare facendo ricorso alla categoria della certezza del diritto: la legge di interpretazione autentica avrebbe un grado di incisività inferiore rispetto alla legge innovativa retroattiva dacché, per quanto contrastata sul piano interpretativo, è comunque già stata oggetto di applicazione da parte degli operatori del diritto.

²⁶¹ P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 66

²⁶² *Ibid.*

Tale soluzione è condivisa in giurisprudenza (Corte cost., sentenza 233/1988). Infatti, si ritiene che «*siffatta qualificazione [di legge di interpretazione autentica] giuridica spetta (...) a quelle leggi o a quelle disposizioni che, riferendosi e saldandosi con altre disposizioni (quelle interpretate), intervengono esclusivamente sul significato normativo di queste ultime (senza, perciò, intaccarne o integrarne il dato testuale), chiarendone o esplicitandone il senso (ove considerato oscuro) ovvero escludendone o enucleandone uno dei sensi ritenuti possibili, al fine, in ogni caso, di imporre all'interprete un determinato significato normativo della disposizione interpretata*». Nel caso sottoposto alla Corte, la legge di interpretazione autentica era solo rubricata come tale, dacché la legge «*anziché desumere, enucleare o escludere un qualche significato già insito nella disposizione interpretata, interviene sul testo legislativo, aggiungendo una diversa disposizione*».

Sulla medesima soluzione converge un'altra sentenza della Corte (Corte cost., 311/1995):«*va anzitutto osservato che la legge di interpretazione autentica deve rispondere alla funzione che le è propria: quella di chiarire il senso di norme preesistenti, ovvero di imporre una delle possibili varianti di senso compatibili col tenore letterale, sia al fine di eliminare eventuali incertezze interpretative, sia per rimediare ad interpretazioni giurisprudenziali divergenti con la linea di politica del diritto perseguita dal legislatore*».

Vale la pena evidenziare, al fine di rimarcare il rilievo non solo simbolico della l. 212/2000, l'elemento assunto a fondamentale presupposto dell'intervento legislativo in chiave interpretativa: l'incerta applicazione della norma. È il caso, infatti, di confrontare questa affermazione con l'osservazione dottrinale relativa alla legge di interpretazione autentica in generale. Se, infatti, alcuni autori del diritto tributario ritengono essenziale²⁶³, ai fini dell'approvazione di una legge di interpretazione autentica, l'esistenza di una previa disputa ermeneutica, la fattispecie della legge di interpretazione autentica in generale risponde ad una «*polifunzionalità*»²⁶⁴ tale da ammettere l'assenza di un necessario presupposto giustificativo per l'approvazione²⁶⁵. Sulla scorta di quanto affermato, infatti, la giurisprudenza costituzionale ha ritenuto²⁶⁶ che non può affermarsi l'illegittimità di tale strumento, adducendosi l'inesistenza di un precedente contrasto giurisprudenziale, tanto che l'esistenza di interpretazioni giudiziali discordanti – quindi l'esistenza di quel presupposto che il diritto tributario assume a fondamento della soluzione interpretativa – non può considerarsi un presupposto indispensabile di legittimità, dacché il legislatore che decide di intervenire con tale istituto procede in base a principi meramente politico-discrezionali²⁶⁷. Come è stato osservato in dottrina²⁶⁸, l'evoluzione della giurisprudenza costituzionale in questa materia può essere riassunta in due fasi: una prima fase, nella quale s'è ampliato il novero di casi in cui era possibile ricorrere a tale strumento; una seconda fase, nella quale s'è affermata la non necessità di specifici presupposti per ricorrervi²⁶⁹. Perciò pare opportuno scindere, ancora una volta, gli elementi: se, in generale, la legge di interpretazione autentica non richiede particolari giustificazioni, nel caso della legge interpretativa tributaria, il ricorso a questo strumento è ammesso solo in casi eccezionali – rappresentanti dalle dispute interpretative in essere – che, appunto, derogano alla casistica generale. La scelta del legislatore di redigere gli articoli 3 c. 1 e 1 c. 2 non pare – come pure autorevole dottrina ha affermato²⁷⁰ – del tutto superflua ai fini interpretativi e porta

²⁶³ E, ad avviso di chi scrive, correttamente, in ossequio ad una interpretazione conforme all'intenzione del legislatore dello statuto del contribuente

²⁶⁴ M. Cavino (a cura di), *Esperienze di diritto vivente. La giurisprudenza negli ordinamenti di diritto legislativo (vol. I)*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 49

²⁶⁵ *Ibid.*

²⁶⁶ Corte cost., sentenza 123/1988

²⁶⁷ *Ibid.*

²⁶⁸ M. Cavino (a cura di), *Esperienze di diritto vivente. La giurisprudenza negli ordinamenti di diritto legislativo (vol. I)*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 50

²⁶⁹ M. Cavino (a cura di), *Esperienze di diritto vivente. La giurisprudenza negli ordinamenti di diritto legislativo (vol. I)*, Milano, Giuffrè, 2009, pp. 49, 50 (nota 98)

²⁷⁰ P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 66. L'autore non ritiene la legge di interpretazione autentica, emanata al fine di dirimere un contrasto interpretativo, come legge

alla luce un'intenzione rafforzativa tale da sostenere che, data la particolarità del diritto tributario, la legge interpretativa non può essere licenziata *sic et simpliciter* ma richiede l'esistenza del presupposto della eccezionalità del motivo che è il perdurare di conflitto interpretativo.

Esplicitando la *ratio* garantista degli articoli 1 e 3 della l. 212/2000, si può affermare che, ancora una volta, si tratta di una scelta volta a garantire i 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 che ridonda nel divieto di introdurre ingiustificate disparità di trattamento e la tutela dell'affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connaturato allo stato di diritto²⁷¹. La citazione dell'ultima nota non è casuale: essa è riferita ad una sentenza della Corte costituzionale che, come s'è visto²⁷², sulla scia della sentenza 123/1988, ha ampliato il ventaglio di casi nei quali lo strumento dell'interpretazione autentica è applicabile.

Con la sentenza 311/1995, i giudici costituzionali, pur non smentendo l'evoluzione e le affermazioni passate e, quindi, non facendo venire meno la non necessità di specifici presupposti (di fatto) per l'adozione di leggi di interpretazione autentica, afferma che il potere del legislatore in questo senso deve, tuttavia, ossequiare una serie di principi, ivi compresi quello di ragionevolezza e quello di tutela dell'affidamento. Entrambi i citati principi rappresentano, come detto nelle pagine precedenti, il nucleo della tutela del contribuente a fronte della norma impositiva retroattiva che, come accennato, deve restare concettualmente scissa da quella di interpretazione autentica. A fronte di questa affermazione, si può immaginare un avvicinamento tra le due categorie, almeno per quanto a principi di tutela delle situazioni giuridiche del soggetto passivo del rapporto d'imposta.

Accogliendo a presupposto argomentativo questa *ratio* comune sul fondamento della tutela, è necessario completare l'esposizione precisando quanto segue: a) la ragione in base

avente efficacia retroattiva. Infatti, stando al citato autore, tali leggi si limitano a fissare un significato alla norma. Ma tale significato è un attributo proprio della norma *ex tunc*, sicché è naturale che gli effetti interpretativi debbano procedere a ritroso. In tal maniera, le leggi cd. pseudointerpretative (cioè le leggi presentate come leggi di interpretazione autentica ma aventi contenuto non già "fissativi" di un significato bensì radicalmente "innovativi") rientrerebbero a tutti gli effetti sotto il divieto di cui all'articolo 3 mentre le leggi interpretative effettivamente tali, non essendo afflitte dalla "patologia" della retroattività ma avendo ma avendo, per essenza teleologica, una portata che si estende al tempo preterito, non rientrerebbe nel divieto di cui all'articolo 3. Infatti, stando a questa ricostruzione, la legge interpretativa volta dirimere le suesposte controversie, esiste «senza che (...) ricorra un fenomeno di effettiva retroattività».

Altra e contrastante dottrina (cfr. A. Fantozzi, *Diritto tributario (IV ed.)*, Torino, UTET, 2012, p. 318) evidenzia, invece, l'apparente adesione del legislatore all'idea che la legge di interpretazione autentica abbia carattere "naturalmente retroattivo".

²⁷¹ Corte cost., sentenza 311/1995

²⁷² V. nota 46

alla quale l'articolo 3 c. 1 dello statuto vieta l'imposizione retroattiva è spiegata, tra l'altro, ricorrendo al principio della tutela dell'affidamento e della stabilità giuridica; b) l'articolo 1 c. 2 del medesimo statuto, ammette la legge di interpretazione autentica solo in casi eccezionali, ossia nei casi in cui vi siano contrasti interpretativi e, quindi, nei casi in cui non sia garantita la stabilità del diritto né può esservi tutela dell'affidamento. Se è vero che la Corte costituzionale, anche in materia di legge di interpretazione autentica, ha cristallizzato il dovere di rispettare il principio di affidamento²⁷³, se è vero che il principio del legittimo affidamento deve considerarsi un principio di rango costituzionale e che esso è solo stato positivizzato e non introdotto dall'articolo 10 dello statuto dei diritti del contribuente (essendo esso previgente all'entrata in vigore della l. 212/2000)²⁷⁴ e se è vero che, dopo la positivizzazione del principio della tutela dell'affidamento nel summenzionato articolo 10, il medesimo principio della tutela dell'affidamento permea altresì il contenuto degli articoli 1 e 3²⁷⁵, allora si può concludere sostenendo che lo scopo ultimo del legislatore della legge in esame ha voluto tutelare, tanto nel caso della legge impositiva quanto nel caso della legge interpretativa, la medesima situazione giuridica del contribuente: l'affidamento.

Un ulteriore ragionamento che, puntualmente, emerge nel dibattito relativo allo statuto dei diritti del contribuente è quello legato al rango di questa fonte.

Inoltre, essendo la l. 212/2000 una legge di mero rango primario, molto è stato detto in merito alla idoneità della stessa a produrre dei vincoli per il legislatore²⁷⁶.

Benché la presente trattazione dedichi apposito spazio allo statuto del contribuente nei prossimi paragrafi, pare opportuno, già ora, evidenziare alcuni elementi fondamentali di questa disposizione. Infatti, nonostante il rango primario dello statuto, esso non dovrebbe ritenersi privo di portata vincolante per il legislatore²⁷⁷. Come è stato osservato dalla

²⁷³ V. ad es. M. Logozzo, *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione*, in Università LUISS Guido Carli di Roma, 19 dicembre 2012, p. 2 (in www.giustizia-tributaria.it)

²⁷⁴ Cass., sez. Trib., sentenza 21513/2006

²⁷⁵ Corte cost., sentenza 311/1995

²⁷⁶ Certamente meno complesso è argomentare in merito alla idoneità della legge ad essere vincolante per la pubblica amministrazione e, più precisamente, per l'amministrazione finanziaria che, essendo ente pubblico, è tenuta ad osservare il contenuto della disposizione.

²⁷⁷ In funzione della collocazione della l. 212/2000 nel sistema delle fonti molto è stato detto. Si esclude l'appartenenza della citata legge al novero della legge di rango costituzionale ma si esclude anche dal novero di quelle cd. rinforzate (così A. Uricchio, *Lo statuto del contribuente nel sistema delle fonti interne*, p. 4 in www.associazionetributaristi.it). Si esclude l'appartenenza dello statuto al rango costituzionale poiché l'*iter legis* che ha condotto all'approvazione dello stesso fu quello ordinario e non quello aggravato previsto dalla Carta per le leggi costituzionali. D'altro canto si esclude la riconduzione dello statuto anche alla categoria della legge rinforzata dacché, come è stato osservato da autorevole dottrina, è senz'altro vero che le leggi

dottrina e confermato dalla giurisprudenza, le clausole dello statuto hanno una primaria rilevanza ermeneutica²⁷⁸, imponendo all'interprete un dovere di lettura conforme ai principi cristallizzati dalla l. 212/2000²⁷⁹ che, in ultima analisi, altro sono i principi dell'ordinamento tributario e, per quanto si vedrà nel prosieguo dell'esposizione, mantengono una importante affinità con l'articolo 11 delle preleggi.

In coerenza con quanto sostenuto nell'ultima frase, autorevole dottrina ha osservato – commentando l'evoluzione ed il valore ordinamentale assunto dalla l. 212/2000 – che lo statuto assume un particolare rilievo soprattutto avendo a mente le vicende impositive degli anni Novanta quando, «*in nome di una malintesa supremazia dell'interesse fiscale, si è creato uno specialissimo diritto, chiamato diritto tributario, nel quale scompaiono garanzie del cittadino normalmente riconosciute in altri rami dell'ordinamento*»²⁸⁰.

A fronte di una tendenza del legislatore a procedere alla strutturazione di un sistema tributario ispirato non già al principio di democraticità di cui all'articolo 1 Cost. ma ad un criterio, anacronistico, di stato etico²⁸¹, lo statuto, mediante il richiamo ai valori della Carta, tornava a conferire al contribuente la dignità «*cittadino-sovrano*»²⁸². Questo capovolgimento è stato trasfuso, nella l. 212/2000, anche in termini di vincolo per il

rinforzate debbono essere precedute da particolari adempimenti che, in vario modo, aggravano il procedimento formativo ma è altresì vero che «*affinché sia dato ragionare di leggi rinforzate è (...) necessario che l'aggravamento delle loro procedure formative venga puntualmente imposto da apposite norme di rango costituzionale*» (così L. Paladin, *Diritto costituzionale*, Padova, CEDAM, 2010, pp. 175, 176) e questo non è il caso della l. 212/2000. Le formule prescelte dal legislatore, soprattutto in quella parte della l. 212/2000 che impone “vincoli” alla produzione normativa, debbono intendersi come meri atti di “indirizzo” della futura legiferazione (così V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 134), in linea con chi ha sostenuto un distinguo delle norme statutarie in ragione del destinatario delle stesse, ragion per cui le norme dirette al legislatore sarebbero da contestualizzare solo in termini di funzione direttiva (così A. Uricchio, *Lo statuto del contribuente nel sistema delle fonti interne*, p. 5 in www.associazionetributaristi.it) e non precettiva, come, invece, di rilievo nei confronti della pubblica amministrazione, soggetta alla legge.

²⁷⁸ Dal momento che il contenuto dello statuto del contribuente non può essere considerato di rango costituzionale, ci si è chiesti quale funzione abbia all'interno dell'ordinamento. La dottrina, sulla scorta della giurisprudenza, una volta escluso il rango costituzionale delle norme statutarie, ha suggerito di considerare il contenuto dello statuto come un contenuto interpretativo. Ciò ha consentito, quindi, di riconoscere nello statuto uno strumento di cd. “interpretazione adeguatrice”, tale da imporre all'interprete, ove una sola delle possibili interpretazioni fosse conforme allo statuto, di prediligere questa dacché l'unica che manifesta coerenza con i principi dell'ordinamento positivizzati dalla l. 212/2000 (così G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2013, p. 82).

²⁷⁹ G. Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, p. 13 (in www.associazionetributaristi.it)

²⁸⁰ F. Moschetti in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, *Consenso, equità, e imparzialità nello statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, Giappichelli, 2012, p. 11

²⁸¹ Moschetti sostiene che la prassi legislativa di questi anni conduceva ad una vanificazione dei precetti costituzionali in favore di nuove forme di autoritarismo.

Ai fini dell'esposizione, corre l'obbligo di evidenziare che la citazione “stato etico” è ripresa dall'affermazione di Moschetti. Sempre ai fini dell'esposizione, non desiderando in questa sede approfondire categorie filosofiche, ben possiamo sostituire l'affermazione «stato etico» con stato autoritario.

²⁸² F. Moschetti in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, *Consenso, equità, e imparzialità nello statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, Giappichelli, 2012, p. 12

legislatore tributario, imponendo, sul piano della produzione normativa, più stringenti argini funzionali ad imporre il rispetto della certezza del diritto. Per questo motivo, l'articolo 1 della citata legge prevede che vi siano dei "principi" in diritto tributario e che tali principi derivino direttamente dalla Costituzione e che i medesimi debbono intendersi come stabili.

Volendo ricondurre tali affermazioni ad una *Grundnorm*, possiamo affermare – con le parole del Moschetti – che questa è il principio democratico²⁸³. Proprio questo principio democratico che permette di concepire il contribuente non già come suddito ma come «cittadino-sovrano» (Moschetti) è riassumibile con ciò che la dottrina ha riassunto – trattando della attuazione della riforma del cd. federalismo fiscale in base alle linee guida della l. 42/2009 (delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione) – ricorrendo alla «sequenza "vedo, pago, voto"»²⁸⁴, riconducibile all'istituto del controllo democratico dell'imposta²⁸⁵. È esattamente l'idea di controllo democratico dell'imposta che consente al cittadino di essere sovrano della stessa ed è esattamente quest'idea che lo statuto rilancia nel suo contenuto, lasciando, tuttavia, aperto un quesito caro a chi ha indagato a fondo il fenomeno del federalismo fiscale, alla cui base v'è il preciso intento di ricollegare allo *spending power* dei vari livelli di governo

²⁸³ F. Moschetti in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, *Consenso, equità, e imparzialità nello statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, Giappichelli, 2012, p. 16. In questo senso l'autore arriva a definire lo statuto come un piccolo codice attuativo del citato principio costituzionale. Non solo: l'autore, rimarcando il valore di "sintesi di principi" assunto dallo statuto nel diritto tributario, afferma la qualificazione della l. 212/2000 quale fondamento per una interpretazione conforme, delle disposizioni tributarie, ai principi della materia che trovano matrice in Costituzione (pp. 16, 17). Tali principi, inoltre, essendo radicati in Costituzione ed assolvendo una funzione attuativa dell'articolo 1 della Carta, si contrappongono a quella ricostruzione dell'istituto della ragione fiscale che ammetterebbe, a fronte di specifiche esigenze di bilancio, una compressione di quei valori che informano la materia e che sono usbergo dei diritti del contribuente. Non esisterebbero, infatti, «valori di interesse collettivo (ancorché a base costituzionale) che possano comportare compressione di principi democratici: nemmeno in materia fiscale» (p. 23).

Di parere contrario è altra dottrina: F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2011. L'autore, nell'assiologia dei diritti, colloca su un piano di primazia il cd. "interesse fiscale" rispetto ad altri diritti, pure costituzionalmente garantiti, dei consociati, arrivando ad ammettere una sorta di "cedevolezza" delle posizioni giuridiche dei contribuenti in favore dell'unica variabile capace di influenzare effettivamente l'esercizio della potestà impositiva: il fabbisogno della spesa pubblica.

Per una critica alle affermazioni di F. Gallo, v. M. Poggioli, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, CEDAM, 2012, pp. 93 ss.. L'opera di Poggioli, benché dedicata alla ricerca dei limiti quantitativi al prelievo tributario, ripone importanti attenzioni ai principi costituzionali in materia di imposizione, rilevanti anche ai fini della nostra analisi. Infatti, l'autore evidenzia come la tesi del Gallo, contestualizzabile in quel filone di pensiero detto "svalutativo" o "neosvalutativo" (del contenuto del principio di capacità contributiva), affermi che la ragione fiscale può imporre compressioni a quei valori che il Poggioli ed altri ritengono non poter essere compromessi da una ricostruzione tale dell'idea di ragione fiscale.

²⁸⁴ L. Antonini, *Il Federalismo fiscale e l'impatto sulle Pmi*, relazione del 1 dicembre 2010 in "Fondazione Rete Imprese Italia"

un più pregnante controllo dell'elettore²⁸⁶: cosa significa, oggi, essere padroni dell'imposta²⁸⁷?

La riflessione, basata sulla constatazione della progressiva erosione del nesso tra tassazione e rappresentanza, induce, inevitabilmente, a chiedersi quale effetto tale quesito possa avere sul problema della retroattività del prelievo tributario.

Alla luce delle riflessioni sintetizzate, pare opportuno riprendere la distinzione tra legge retroattiva impositiva e legge di interpretazione autentica nonché le considerazioni dottrinali in materia di legge interpretativa. Se, infatti, lo statuto – lontano dal potersi qualificare fonte costituzionale – e, in particolare, i citati articoli 1 e 3 rispondono, entrambi, alla logica della tutela dell'affidamento e di quei valori di rango costituzionale posti alla base dell'ordinamento, tanto da considerarsi preesistenti alla l. 212/2000, pare utile riflettere, caso per caso, valutando la idoneità di ciascun provvedimento, impositivo ovvero interpretativo, a vulnerare, al di là della natura del provvedimento²⁸⁸ stesso, i valori costituzionali della stabilità giuridica e dell'affidamento del contribuente.

Al di là dell'argomento proposto dal Moschetti ed ispirato all'articolo 1 Cost. e, cioè, al principio di democraticità, pare opportuno, per ossequio alla completezza espositiva, menzionare un altro principio enucleato dall'articolo 1 della l. 212/2000 che sarebbe idoneo a vincolare la produzione normativa. Tale principio, ricavato dall'articolo 1 dello statuto nella parte in cui prevede che le disposizioni del medesimo non possono essere derogate o modificate se non espressamente e mai da leggi speciali, è detto di fissità. Considerando sempre che la legge in oggetto è una legge di rango primario, in dottrina pare prevalere la soluzione cd. svalutativa²⁸⁹ in merito alla possibilità di esercitare, pur essendo una disposizione di rango primario, una funzione tipica di fonti di rango superiore e, cioè, di rango costituzionale, escludendo, in questa sede, ogni riferimento alle fonti

²⁸⁶ L. Antonini, *Sussidiarietà fiscale, la frontiera della democrazia* (introduzione a), Milano, Guerini e Associati, 2005, p. 5 (www.federalismi.it)

²⁸⁷ L. Antonini, *Sussidiarietà fiscale, la frontiera della democrazia* (introduzione a), Milano, Guerini e Associati, 2005, p. 2 (www.federalismi.it)

²⁸⁸ A. Fantozzi, *Diritto tributario (IV ed.)*, Torino, UTET, 2012, p. 319. L'autore parla di diversità ontologica delle due forme di intervento legislativo (cioè della imposizione retroattiva e della soluzione interpretativa): secondo il Fantozzi la legge interpretativa avrebbe un «*minor grado di incisività*» sui rapporti passati e sulla certezza del diritto dacché tali provvedimenti si limiterebbero ad innovare l'ordinamento nella sola misura in cui impongono una delle svariate possibilità già elaborate in passato e, quindi, già applicate.

²⁸⁹ «*La dottrina maggioritaria si è nettamente schierata per la tesi svalutativa, per un verso ritenendo che la legge dello statuto dei diritti del contribuente non possa essere annoverata tra quelle di attuazione costituzionale in senso proprio e, quindi, produttiva di norme interposte; e, per l'altro, negando diritto di cittadinanza nel nostro ordinamento a leggi ordinarie rinforzate, e cioè dotate in via di autoattribuzione di una potenzialità normativa superiore a quella propria della categoria di appartenenza (...)*» (così P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 63).

intermedie. L'argomento svalutativo trova fondamento in una indagine di quelle che sono le cd. "norme sulla normazione", presenti nello statuto del contribuente e rivolte al legislatore nell'esercizio della funzione legislativa²⁹⁰. La questione, quindi, rappresenta un problema che deve essere analizzato avendo a mente il modello della gerarchia delle fonti: può una fonte primaria del legislatore di oggi porre vincoli alla normazione primaria del legislatore di domani? La risposta non è agevole: se, da un punto di vista garantista e favorevole al contribuente, la risposta potrebbe indubbiamente essere positiva, considerando il presupposto della costituzione rigida (v. nota 78) resterebbe preclusa la possibilità per il legislatore ordinario di limitare l'efficacia abrogativa o emendativa della legislazione futura²⁹¹.

Tuttavia, pur prendendo atto di questa formulazione da parte della dottrina, si segnala la posizione di altri autori che «*pur condividendo le premesse sulle quali questo orientamento [svalutativo] si fonda*» non ritengono «*di poter aderire in pieno alle conclusioni che se ne fanno discendere, tese a privare le disposizioni di cui ci stiamo occupando di qualsiasi rilevanza giuridica (...)*»²⁹². Questa affermazione corrisponde, a modo proprio, al quesito posto da un altro autore che evidenzia come le norme sulla normazione presenti nello statuto, debbano essere efficaci nei confronti del legislatore poiché, se così non fosse, non avrebbero senso alcuno²⁹³. Al di là della considerazione circa l'utilità o meno della norme sulla normazione, pare opportuno riportare l'argomento prodotto da Russo per dimostrare la l'esistenza di critica all'orientamento svalutativo: l'autore, nel ricordare che lo statuto è attuazione di una serie di principi costituzionali, sostiene che il contenuto dello statuto rappresenta l'equilibrio tra il pubblico interesse all'adempimento al dovere contributivo e quello del contribuente al rispetto delle situazioni giuridiche soggettive proprie del cittadino²⁹⁴. Proprio questo equilibrio di pretese ed aspettative trovano, quindi, un fondamento di natura costituzionale che non può essere ignorato da parte del legislatore ordinario, non tanto in ragione del rango primario dello statuto bensì in ragione del fondamento, prettamente costituzionale, delle situazioni giuridiche coinvolte²⁹⁵. Questa

²⁹⁰ Consiglio nazionale del notariato (Ufficio studi), *Dizionario giuridico del notariato: nella casistica pratica*, Milano, Giuffrè, 2006 p. 946

²⁹¹ G. Rizza, *Statuto del contribuente, autovincoli legislativi, certezza del diritto*, in Forum di Quaderni Costituzionali (in www.forumcostituzionale.it), 2003

²⁹² P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 63

²⁹³ A. Uricchio, *Lo statuto del contribuente nel sistema delle fonti interne*, p. 6 (in www.associazionetributaristi.it)

²⁹⁴ P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 64

²⁹⁵ *Ibid.*

posizione dottrinale, come può essere intuito, non può che condurre ad una conclusione drastica: «*la legge ordinaria posteriore che deroga alla disciplina posta dallo statuto non è priva di effetti, ma si presta ad essere censurata dal punto di vista della sua conformità ai precetti costituzionali richiamati dal primo comma del citato dall'articolo 1 [dello statuto]*»²⁹⁶.

Dedicare spazio alla questione sopracitata pare essenziale ai fini dell'argomento della retroattività in materia tributaria: poiché, come si accennava nelle pagine precedenti, manca un espresso riferimento costituzionale che preveda limiti al prelievo tributario retroattivo, è importante capire se nelle altre fonti disponibili una risposta al quesito della retroattività.

In conclusione, pare utile ricordare che, indipendentemente dalle previsioni contenute nella l. 212/2000 in materia di retroattività, la dottrina ha altresì tentato di fornire risposte diverse in base alle quali un intervento retroattivo si deve considerare illegittimo. È tale, ad esempio, l'orientamento che ravvisa nell'intervento retroattivo una lesione dell'articolo 111 Cost. in materia di giusto processo²⁹⁷. Nello specifico, l'autore ravvisa la lesione del principio processuale laddove l'intervento possa verificarsi a giudizio pendente, provocando uno squilibrio in ciò che si definisce "parità delle armi" tra parti processuali. Tuttavia, la lesione del citato istituto avverrebbe – per così dire – indirettamente, ove l'intervento retroattivo interessi la materia tributaria: potrebbe essere il caso, ad esempio, di un intervento che apporti modifiche sulla determinazione della base imponibile, operando, quindi, sul piano del diritto sostanziale ma che sarebbe indirettamente idoneo a provocare lesioni anche sul piano processuale.

²⁹⁶ *Ibid.*

La posizione non è condivisa *tout court* da altri autori che parlano di «*profonde conseguenze sul piano dell'efficacia*»: «*deve ritenersi che il mancato rispetto delle clausole della deroga o modificazione espressa e con legge ordinaria, oltre a rilevare sul piano interpretativo, dispieghi profonde conseguenze sul piano dell'efficacia degli atti legislativi adottati*» (così A. Uricchio, *Lo statuto del contribuente nel sistema delle fonti interne*, p. 6 in www.associazionetributaristi.it). L'autore, tuttavia, non arriva a prospettare un sindacato costituzionale in caso di mancata conformità della *lex posterior* rispetto allo statuto dei contribuenti. In tal senso Uricchio, richiamando in nota una sentenza della Corte costituzionale relativa alla l. 142/1990, lascia intendere che la violazione dello statuto da parte del legislatore futuro non darebbe luogo ad una questione di costituzionalità, essendo la l. 142/90 e, nel caso di specie nonché per analogia, la l. 212/2000, un criterio interpretativo per i futuri interventi legislativi, tanto che i principi della l. 142/1990 resterebbero comunque intatti da futuri interventi derogativi o abrogativi. Questa formulazione – conclude l'autore – la norma successiva contraria ai vincoli posti dallo statuto «*resta paralizzata nella sua efficacia, potendo trovare applicazione solo nella parte in cui sia ad esso conforme*» (p. 7), quasi a voler rivalutare l'istituto della interpretazione adeguatrice.

²⁹⁷ G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milano, 2008, pp. 531, 532.

Benché l'analisi dell'autore si concentri sul caso dell'intervento interpretativo, per quanto si dirà in seguito e, cioè, per la sostanziale equivalenza tra norma innovativa retroattiva e norma interpretativa, ci sembra opportuno porre in evidenza questa soluzione dottrinale.

2.1 Il fenomeno della retroattività nel diritto dell'Unione europea (cenni)

In seguito si valuterà l'impatto della giurisprudenza della Cedu in materia di interpretazione autentica in termini generali. In questa sede è nostro scopo quello di introdurre, succintamente, alcuni principi della legislazione europea in materia di retroattività, considerando, in particolare, il rilievo nell'ambito tributario.

Pare opportuno riproporre, in apertura, la classica bipartizione delle fonti del diritto dell'Ue che possiamo distinguere in primarie e derivate. Questa ricostruzione, benché succinta, consente di evidenziare, anzitutto, determinate attribuzioni dell'Ue che, nello specifico ambito tributario, assumono valore soprattutto nel settore delle imposte sulla cifra d'affari (Iva). Tuttavia, pur in presenza dell'espresso richiamo fatto all'imposta sulla cifra d'affari, il TUE consente anche l'adozione di direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni degli stati membri che abbiano rilievo diretto ai fini dell'instaurazione del mercato comune e ciò non vieterebbe interventi nel settore delle imposte dirette²⁹⁸.

In ogni caso, al di là dell'assetto delle attribuzioni, si assista ad un'adozione, da parte degli organi giurisdizionali e non dell'Ue, di quei principi generali delle legislazioni nazionali in materia di tributi: ne segue una elaborazione attraverso l'adozione di provvedimenti giurisdizionali e regolamentari²⁹⁹. Questo specifico modo di procedere degli organi dell'Unione assume rilievo soprattutto in sede giurisdizionale ed il fenomeno della retroattività non ne è escluso.

Emerge, a questo punto, l'importanza delle fonti cd. derivate che, nel caso della giurisprudenza della Corte di giustizia, sono idonee a limitare il potere degli stati in specifici ambiti. In questo senso, si segnala come la giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di retroattività attinga, in particolare, all'esperienza dei giudici costituzionali tedeschi³⁰⁰, soprattutto in ragione della definizione della retroattività in relazione alla certezza del diritto³⁰¹, di cui si è già parlato in precedenza.

²⁹⁸ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 219, nota 137.

Inoltre, autorevole dottrina evidenzia come il TUE sia volutamente privo di riferimenti espressi alla materia dei tributi diretti, ritenuti solo strumentali ai fini dell'instaurazione del mercato unico. Così P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 94.

²⁹⁹ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 219

³⁰⁰ M. Gigante, *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e legittimo affidamento*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 31.

È così che si delinea la struttura dei cd. principi generali del diritto comuni agli ordinamenti degli stati membri dell'Ue³⁰²: trattasi di fondamenti giuridici non direttamente menzionati dalle fonti europee ma «*desunti (...) dall'esame parallelo dei vari ordinamenti nazionali*»³⁰³. Nello specifico caso delle disposizioni retroattive, sono di particolare interesse i principi della certezza del diritto, del legittimo affidamento³⁰⁴ e dell'effettività della tutela delle situazioni giuridiche in sede giurisdizionale, di cui si tratterà anche in seguito nell'ambito delle pronunce della Cedu.

In merito allo specifico ambito della tutela dell'affidamento si deve segnalare che, pur in costanza di una cristallizzazione del principio da parte della giurisprudenza comunitaria³⁰⁵, esso rileva – considerando lo specifico settore del diritto dell'Ue – solo in casi di violazione dei principi di quello specifico ordinamento, senza contare che non si è in presenza di un «*principio assoluto*»³⁰⁶, soprattutto in ragione del fatto che, per poter invocare questo istituto, è necessario che l'Ue abbia «*determinato una situazione tale da giustificare l'applicazione*»³⁰⁷; in subordine, come già accennato, sussistono casi in cui l'interesse generale³⁰⁸ non impedisce l'adozione di provvedimenti retroattivi. Si consideri anche che non vi è lesione di una situazione giuridica (ossia di un affidamento degno di tutela) laddove un intervento, benché retroattivo, sia stato anticipato – nel caso di specie da un provvedimento della Commissione (sentenza Racke) – da operazioni volte a divulgare il

Si segnala altresì l'adozione, da parte dei giudici comunitari, del principio di legittimo affidamento che sarebbe presente, oltre che nell'ordinamento tedesco, anche in quello francese. Così V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 220.

Infatti, anche nel quadro della giurisprudenza europea possiamo identificare una retroattività autentica ed una retroattività non autentica.

Se in relazione alla retroattività autentica si può invocare il principio del legittimo affidamento, nel caso della retroattività non autentica, i giudici comunitari hanno escluso una violazione dei principi dell'affidamento e della certezza del diritto, giustificando l'intervento in base allo scopo di meglio tutelare le situazioni giuridiche compromesse. Così V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 223.

³⁰¹ *Ibid.*

³⁰² L. Daniele, *Diritto dell'Unione europea*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 146

³⁰³ *Ibid.*

³⁰⁴ In relazione a questo specifico istituto, la dottrina ritiene che possa essere invocato qualora intervenga una modifica normativa imprevedibile ed improvvisa, in assenza di ragioni imperative di interesse generale. Così L. Daniele, *Diritto dell'Unione europea*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 147.

³⁰⁵ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 221

³⁰⁶ *Ibid.*

³⁰⁷ *Ibid.*

³⁰⁸ Esiste, in ambito comunitario, una regola ovvero una presunzione di non retroattività, soprattutto considerando i fondamenti giuridici di cui si è appena parlato. Tuttavia, la presunzione di irretroattività deve venire meno laddove la finalità perseguita dalle misure retroattive non poteva essere altrimenti perseguita, «compatibilmente con il rispetto delle situazioni giuridiche acquisite». In questo modo, il giudice sarà chiamato ad operare un bilanciamento tra le situazioni giuridiche soggettive degne di tutela e le finalità imposte dai trattati. Così V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 222.

contenuto del nuovo atto retroattivo³⁰⁹. Si arriva, in questo modo, a scartare l'idea di un divieto assoluto di retroazione nel diritto dell'Ue³¹⁰, in base alla tutela dell'affidamento.

Quanto appena affermato non esclude la possibilità di analizzare il fenomeno della retroattività dal punto di vista processuale. Infatti, benché il diritto comunitario si basi sul principio dell'autonomia processuale dei singoli stati membri, tale per cui spetta agli stati designare il giudice competente e le regole processuali in genere, vanno osservati il principio di equivalenza, in base al quale le situazioni giuridiche comunitarie non possono subire discriminazioni in sede processuale rispetto alle situazioni giuridiche scaturite dal diritto interno, e quello di effettività, in base al quale non è possibile per lo stato membro rendere, *de facto*, giuridicamente difficile la tutela delle situazioni giuridiche derivanti dal diritto comunitario³¹¹. Emblematica è, in quest'ottica, è una sentenza (sentenza San Giorgio) nella quale il ricorrente lamenta l'imposizione, da parte del legislatore italiano, di un onere probatorio particolarmente gravoso per ottenere il rimborso di specifiche somme riscosse dall'Amministrazione finanziaria. Nel caso di specie, fu lamentata la lesione del principio di effettività della tutela delle situazioni giuridiche derivanti dal diritto comunitario.

Leggendo – e anticipando – questa soluzione alla luce delle decisioni della Cedu in materia di retroattività, appare chiaro l'intervento retroattivo, oltre ad essere sindacabile sul piano sostanziale, in base alla categoria della certezza del diritto piuttosto che della tutela dell'affidamento, si presta ad essere analizzato anche sul piano processuale.

3. Retroattività e legge di interpretazione autentica

Tralasciando, momentaneamente, quanto affermato dalla giurisprudenza e dalla dottrina in merito alla natura e ai presupposti che legittimano il ricorso alla legge di interpretazione autentica, pare opportuno chiedersi perché si tenti di studiare il legame tra legge interpretativa e retroattività.

Lungi dall'essere una categoria di legge presente nel solo ambito tributario, l'istituto è stato oggetto di studio per svariati motivi: perché inizialmente ricondotte al novero delle

³⁰⁹ F. Pocar, *Diritto dell'Unione europea*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 269

³¹⁰ M. Gigante, *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e legittimo affidamento*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 32

³¹¹ L. Daniele, *Diritto dell'Unione europea*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 242

leggi retroattive³¹² e, quindi, lesive di specifici principi ordinamentali; perché capaci di ledere la funzione giurisdizionale³¹³; perché manca un espresso richiamo alla fattispecie in Costituzione³¹⁴. Primaria, tuttavia, resta la censura mossa dalla dottrina per la potenziale lesività al principio di irretroattività. Infatti, la caratteristica della retroattività, per quanto sia stata smorzata soprattutto dai “dichiarativisti”, resta il vero e proprio «vizio»³¹⁵ di queste norme che è percepito dagli studiosi come un tentativo, «*subdolo e pavido*»³¹⁶ di introdurre, di fatto, una disposizione capace a rivalutare fatti passati.

Ritorna, poi, la questione, sia pur separata dallo studio sulla natura e sui presupposti della legge interpretativa, della tutela dell'affidamento che – come è stato giustamente osservato dalla dottrina – pur scaturendo da una prassi applicativa incerta e, quindi, pur essendo un affidamento inidoneo ad assumere equivalenza con il diritto acquisito, è pur sempre un problema che induce a chiedersi se tali situazioni siano oggetto di una qualche forma di tutela ordinamentale³¹⁷.

Nel diritto tributario, come s'è già avuto modo di vedere nella parte dell'esposizione dedicata alla retroattività impositiva, la questione della natura, retroattiva o meno, dichiarativa o meno, della legge di interpretazione autentica assume una connotazione di particolare rilievo, avendo ad oggetto – come si già ricordato – il dovere di contribuzione che consiste in una prestazione patrimoniale. È essenziale, quindi, domandarsi se, pur in assenza di una legge impositiva retroattiva, sia possibile assistere ad un prelievo retroattivo non già ricorrendo ad una semplice valutazione o rivalutazione di un presupposto collocato nel passato ma anche, ad esempio, imponendo una determinata interpretazione ad una norma previgente che, per svariate ragioni, non ha avuto un'applicazione uniforme da parte degli operatori del diritto. Nello specifico, autorevole dottrina pare ancorata alla

³¹² A. Valentino, *Il principio d'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. 5

³¹³ *Ibid.*

³¹⁴ Benché manchi un espresso riferimento in Costituzione, la giurisprudenza costituzionale ha ritenuto ammissibile la legge di interpretazione autentica (sentenza 118/1957). L'assenza di un espresso richiamo costituzionale pare importante soprattutto se si assume a paragone il previgente Statuto albertino, nel quale si prevedeva che «*l'interpretazione delle leggi, in modo per tutti obbligatorio, spetta esclusivamente al potere legislativo*» (così I. Rivera (a cura di), *La legge di interpretazione autentica tra Costituzione e Cedu (I tomo)*, Corte costituzionale, Centro studi, 2014, p. 14)

³¹⁵ A. Anzon in A. Anzon (a cura di), *Le leggi di interpretazione autentica tra Corte costituzionale e legislatore. Atti del seminario di Roma del 5 ottobre 2000*, in Quaderni della Rivista di Diritto Costituzionale, Torino, Giappichelli, 2000, pp. 9, 10.

L'autrice pone in evidenza altresì l'opinione del Pugiotto che esclude, per principio, la questione della retroattività, dovendosi ritenere del tutto insussistente il potere di interpretare in capo al legislatore, in ossequio al principio della separazione delle funzioni tra potere legislativo e giudiziario.

³¹⁶ *Ibid.*

³¹⁷ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 155

concezione dichiarativa della legge di interpretazione autentica³¹⁸, pur essendosi spostato l'interesse della Corte costituzionale da un'indagine sull'ontologia della norma interpretativa verso uno studio delle cause giustificatrici.

3.1 Dalle origini alla classificazione tripartita della sua natura

Si ritiene che la legge di interpretazione sia tale se funzionale alla determinazione del significato di una o più disposizioni legislative precedenti³¹⁹. Appurata la finalità della legge di interpretazione autentica, ci pare necessario porre in evidenza la fonte. Come è stato osservato in dottrina, questa legge impone una reinterpretazione d'autorità³²⁰, sicché la fonte della reinterpretazione è il legislatore stesso.

La locuzione “interpretazione autentica”, con riferimento alla legge in oggetto, ha origini remote che – seppur contestualizzate in ordinamenti del tutto diversi da quello sul quale si focalizza la nostra indagine – sembra opportuno richiamare brevemente. Lo scopo di un provvedimento interpretativo siffatto è quello di impedire a soggetti diversi da quello che ha prodotto la norma di interpretare o di dare un certo significato alla norma medesima³²¹.

L'idea che soggiace a questa teoria si spiega con la concezione che solamente il legislatore e, cioè, solamente chi ha voluto la disposizione, sia l'interprete (privilegiato) al quale rivolgersi in caso di dubbio dacché solo il legislatore potrebbe chiarire il significato esatto e, cioè, «autentico»³²² di un suo stesso comando.

Se l'origine di tale istituto è privatistica, sul versante pubblicistico – *mutatis mutandis* – il soggetto chiamato ad esprimere la volontà sintetizzata nell'atto giuridico, è la figura del legislatore.

³¹⁸ Cfr. P. Russo che ritiene la legge di interpretazione autentica una fonte funzionale ad identificare esclusivamente una delle previgenti soluzioni già attuate in ambito ordinamentale, escludendo, quindi, la portata innovativa dell'atto.

³¹⁹ R. Guastini, *Le fonti del diritto: fondamenti teorici*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 144

³²⁰ M. Pedrazza Gorlero, *Le fonti dell'ordinamento repubblicano*, Milano, Giuffrè, 2010, pp. 16, 17

³²¹ A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, pp. 5, 6

³²² A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 8.

L'origine della interpretazione autentica sarebbe da ricercare nelle soluzioni proposte in materia di interpretazione testamentaria: laddove il contenuto testamentario fosse oscuro in taluni passaggi, il testatore non sarebbe stato onerato a redigere un nuovo testamento, potendo redigere, invece, un atto che chiarisse il significato del contenuto incerto.

In merito alla locuzione “autentico” pare opportuno segnalare già ora che altra dottrina riconduce tale aggettivo ad una mera finzione e non già ad una identità tra fonte legislativa e interpretativa (v. R. Guastini, *Le fonti del diritto: fondamenti teorici*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 145).

Questo meccanismo attribuisce, quindi, al legislatore l'autorità di dare uno specifico significato alla disposizione esistente. Tuttavia non si deve essere indotti a ritenere che l'identità del formulatore della disposizione interpretativa «*debba essere inteso in senso giuridico, come identità istituzionale dell'organo*»³²³: l'interpretazione che promana da un organo può essere coerente con questo modello anche in presenza di fisiologici avvicendamenti delle persone fisiche che lo compongono e pare ammissibile anche l'interpretazione del legislatore che, in base al modello costituzionale italiano, non deve essere considerato legislatore. In coerenza con quanto esposto, quindi, si è ritenuto che l'interpretazione autentica sia da ricondursi non tanto ad un'attività di «*inteliezione*»³²⁴ quanto di «*volizione*»³²⁵: ammettere ciò, quindi, implica ammettere che l'attività del legislatore interprete non è una semplice attività di ricognizione, dovendosi ricondurre la stessa ad una vera e propria espressione di volontà, tale da giustificare il già introdotto concetto di reinterpretazione d'autorità.

Il legame tra volontà e autorità nell'ambito specifico della legge di interpretazione autentica si considera altresì alla base di un'esigenza specifica: superare il limite della retroattività della legge interpretativa. Come si avrà modo di vedere, la legge di interpretazione autentica ha posto una serie di dubbi da questo punto di vista, inducendo gli operatori del diritto ad interrogarsi sulla sua ammissibilità³²⁶. Un tentativo di superare questo ostacolo è da ravvisarsi, appunto, nel concetto di «dichiarazione di volontà»³²⁷ del legislatore.

Emerge anche un quesito in riferimento alla natura cognitiva ovvero decisoria dell'interpretazione autentica. I vari orientamenti dottrinali hanno tentato di fornire una spiegazione al quesito circa la natura dell'attività interpretativa e hanno, quindi, ricondotto l'interpretazione ad un'attività che potremmo definire ricognitiva piuttosto che volitiva,

³²³ A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 9

³²⁴ *Ibid.*

³²⁵ *Ibid.*

³²⁶ Un tentativo di superare questo ostacolo è da ravvisarsi, appunto, nel concetto di «dichiarazione di volontà» del legislatore. Questo modello interpretativo prevede l'esistenza, al momento della entrata in vigore della legge interpretativa, di due disposizioni: una, quella previgente, da interpretare; l'altra, successiva, interpretativa. Le due disposizioni sarebbero entrambe vigenti e sarebbero, entrambe, da ricondursi ad un'unica dichiarazione di volontà del legislatore che, tuttavia, avrebbe efficacia non già dall'entrata in vigore della norma interpretativa bensì dal momento della vigenza della norma interpretata (così G. Levi, *L'interpretazione della legge: i principi generali dell'ordinamento giuridico*, Milano, Giuffrè, 2006, p. 12).

³²⁷ G. Levi, *L'interpretazione della legge: i principi generali dell'ordinamento giuridico*, Milano, Giuffrè, 2006, p. 12

restando nell'ambito della interpretazione giurisdizionale³²⁸. Tra i principali tipi di interpretazione vale la pena evidenziare i seguenti: a) cognitiva: ci si limita ad un censimento dei possibili significati di una locuzione. Questo tipo di interpretazione è soggetta a mutamenti derivanti dal significato che può essere attribuito al testo nel corso del tempo, tanto da "asservirla" ad una eventuale interpretazione di natura creativa dacché quest'ultimo tipo di interpretazione, ove attribuisse al testo «*un significato diverso ed ulteriore rispetto a quelli ritenuti possibili ex ante dall'interpretazione cognitiva (...) ha effetto di ampliare, per il futuro, il novero dei significati (...) in sede di interpretazione cognitiva (...) che, da quel momento in poi (...) dovrà includere tra i significati (...) anche questo nuovo significato*»³²⁹; b) decisoria e/o creativa: si manifesta attraverso l'attribuzione di specifici significati al testo. L'unica differenza tra l'interpretazione decisoria propriamente detta e quella creativa consiste nel fatto che nel primo caso l'attribuzione del significato specifico è tra le soluzioni proposte o proponibili in sede di interpretazione cognitiva, mentre nel secondo caso ciò non è così, essendo l'attribuzione di significato radicalmente innovativa³³⁰.

3.1.1 Tesi della natura meramente dichiarativa della legge interpretativa e della retroattività apparente della stessa

Affrontiamo, dopo aver brevemente riassunto gli orientamenti dottrinali in materia di distinzione tra interpretazione cognitiva e decisoria, la tesi che riconduce la legge interpretativa alla categoria degli atti aventi rilievo meramente dichiarativo.

Stando ad una formulazione dottrinale, la legge interpretativa sarebbe funzionale alla sola elucidazione «*del vero senso di un testo*»³³¹ e, sulla scorta di questo presupposto dottrinale, si evidenzia che ciascun testo possiederebbe un solo significato³³², indipendentemente dall'attività interpretativa che ha il solo fine di rivelare tale significato³³³. Secondo questa

³²⁸ R. Guastini, *L'interpretazione dei documenti normativi*, Milano, Giuffrè, 2004, p. 26

³²⁹ R. Guastini, *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 36

³³⁰ R. Guastini, *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 36, 37.

La suddivisione tra interpretazione di natura cognitiva o decisoria ovvero creativa ha grande rilevanza in materia di interpretazione autentica dacché pare essere la base di una prima suddivisione tra gli orientamenti che indussero a classificare l'istituto in analisi in meramente "dichiarativo" ovvero "innovativo" (così A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, pp. 11 ss).

³³¹ R. Guastini, *Le fonti del diritto: fondamenti teorici*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 144 nota 5

³³² *Ibid.*

³³³ *Ibid.*

ricostruzione del fenomeno, non vi sarebbe nemmeno assimilabilità tra *ius supervenies* e fonte interpretativa poiché l'interpretazione autentica tenterebbe solo di precisare un significato esistente *ex tunc* e l'applicazione del diritto da parte degli operatori non sarebbe che l'applicazione della norma originaria, secondo il significato della fonte interpretativa³³⁴.

Inoltre, in ordine alla questione della autenticità dell'interpretazione, la dottrina più risalente nel tempo propose un distinguo tra interpretazione privata (o dottrinale) e interpretazione pubblica (o autentica)³³⁵: mentre l'interpretazione privata era priva della efficacia *erga omnes*, quella pubblica, prerogativa del solo «*imperante*»³³⁶, si caratterizzava per essere efficace *erga omnes* e, quindi, avere il carattere della «*legge positiva*»³³⁷.

In Italia il dibattito si palesa avendo quale archetipo normativo l'articolo 73 dello Statuto albertino: l'attribuzione di interpretare le leggi in modo obbligatorio per tutti era riservata al legislatore. La lettura è affiancata, poi, dall'articolo 16 del codice civile albertino che prevedeva che spettasse al sovrano l'interpretazione della legge «*in modo per tutti obbligatorio*»; il successivo articolo 17 continuava prevedendo che la sentenza del magistrato non avrebbe mai avuto forza di legge.

Il combinato disposto di queste norme albertine, lungi dall'imporre un divieto interpretativo per il giudice, era funzionale ad arginare l'attività ermeneutica dei magistrati, imponendo, quindi, la stretta osservanza della volontà del legislatore³³⁸. Tuttavia le citate disposizioni non chiariscono un punto fondamentale: non è chiaro se prevedano un'attribuzione specifica al legislatore ovvero se rappresentino un vincolo che restringe il

³³⁴ A. Pugiotto, *L'irresistibile ultrattività della legge interpretata autenticamente*, in Ann. Univ. Ferrara, 1998, p. 18 in <http://giuri.unife.it/>

³³⁵ P. Baroli, *Diritto naturale privato e pubblico*, Cremona, Feraboli, 1837, p. 51

³³⁶ *Ibid.*

³³⁷ *Ibid.*

Tralasciando per un istante l'aspetto funzionale dell'istituto, pare opportuno evidenziare quale sia l'origine di questa tesi. La dottrina colloca l'origine del dibattito sulla legge interpretativa nell'epoca della progressiva divisione tra il ruolo giurisdizionale ed il ruolo legislativo. L'attività ermeneutica esercitata da parte del legislatore, infatti, pone problemi di interferenza con l'attività ermeneutica giurisdizionale. Più precisamente, il dibattito riguarda il «*quantum di autonomia valutativa che residua in capo al giudice chiamato ad applicare la norma reinterpretata*»³³⁷ dopo un intervento interpretativo del legislatore. Benché il quesito imponga ragionamenti specifici sull'architettura ordinamentale e, più precisamente, costituzionale di uno stato che non sono oggetto d'analisi in questa esposizione, è opportuno evidenziare che la tesi trae origine proprio dalla diversa allocazione delle attribuzioni in materia di interpretazione tra potere giurisdizionale, "applicatore" del diritto, e legislativo, "fonte" del diritto.

³³⁸ A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 13

potere dei giudici³³⁹. In ogni caso, la bipartizione funzionale tra potere giurisdizionale e legislativo non esclude e, anzi, impone che il giudice eserciti la sua funzione applicativa della legge (distinta dalla funzione creativa del legislatore).

Se, quindi, il giudice avrà un ruolo applicativo della legge, quale ruolo resterebbe al legislatore? Con le citate premesse legislative d'epoca albertina, al legislatore resterebbe senz'altro l'attribuzione interpretativa, benché limitata ai casi di legge ambigua e di dubbio interpretativo insuperabile³⁴⁰ ma l'interpretazione fornita dal legislatore, cioè l'attività di attribuire il "vero significato" al testo, non si differenzia da quella fornita dal giudice se non per l'efficacia *erga omnes* derivante dalla natura legislativa dell'atto ermeneutico.

A fronte di quanto scritto, se ne deve dedurre che, in teoria, la legge interpretativa si limita a «dichiarare il contenuto già espresso nella legge interpretata»³⁴¹, sicché avrà valore solo ricognitivo e non già innovativo.

Alla luce di questa argomentazione, la dottrina ha ritenuto del tutto insussistente la critica all'argomento della retroattività³⁴² per le seguenti ragioni: a) logica: essendo l'atto interpretativo solo ricognitivo, manca un contenuto innovativo e, quindi, mancherebbe una retroattività espressa consistente nella valutazione o rivalutazione di interessi collocati nel passato³⁴³; b) politica: attraverso l'uso di questo strumento interpretativo, è possibile ripristinare la certezza del diritto³⁴⁴.

³³⁹ La dottrina evidenzia che, sia pur con forme diverse, l'idea della interpretazione autentica sia presente in sistemi autoritari e in sistemi non autoritari e che lo scopo sia sempre e comunque quello di contenere la «forza centrifuga dell'attività interpretativa» (così M. Cavino (a cura di), *Esperienze di diritto vivente. La giurisprudenza negli ordinamenti di diritto legislativo (vol. I)*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 48).

³⁴⁰ A. Giardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 15

³⁴¹ I. Rivera (a cura di), *La legge di interpretazione autentica tra Costituzione e Cedu (I tomo)*, Corte costituzionale, Centro studi, 2014, p. 13 nota 17

³⁴² A. Giardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 16

³⁴³ La dottrina evidenzia che i casi in cui sarebbe possibile una interpretazione autentica sono fondamentalmente tre: a) dalla pluralità di possibili soluzioni applicative esistenti, il legislatore ne sceglie una; b) esiste una pluralità di soluzioni applicative ma il legislatore ne sceglie una del tutto diversa da quelle disponibili; c) manca totalmente una prassi applicativa ma esiste un "diritto vivente" che viene contraddetto dalla soluzione imposta dal legislatore che preferisce attribuire un significato del tutto differente al testo (così R. Guastini, *Le fonti del diritto: fondamenti teorici*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 146). Stando all'autore, solamente nel primo caso vi sarebbe un intervento prettamente ricognitivo.

Si noti, inoltre, come l'elemento della innovazione fosse presente già nella dottrina più antica: si riteneva che l'interpretazione pubblica e, quindi, autentica (v. Baroli) fosse ammissibile anche nei confronti di casi passati «senza ingiustizia» laddove ci si fosse limitati ad assegnare al testo un senso che poteva essere altresì stabilito ricorrendo all'interpretazione privata, sulla scorta delle «regole suggerite dalla ragione»; per contro, ove l'interpretazione privata, basata sui criteri della ragione, non avesse potuto produrre un certo risultato [probabilmente ricorrendo ad una prognosi postuma], l'interpretazione autentica non sarebbe stata ammissibile per i casi passati, essendo idonea ad obbligare solamente per il futuro dacché «propriamente rappresenta una nuova legge dapprima non conosciuta» (così P. Baroli, *Diritto naturale privato e pubblico*,

Quanto fino a qui esposto, tuttavia, è stato confutato dagli studiosi del diritto di varie epoche.

La prima critica mossa alla tesi dichiarativa muove da ciò che, in sede di introduzione del presente paragrafo, abbiamo definito “vero senso” del testo. Infatti, se è vero che l’archetipo dell’interpretazione autentica è da ricercarsi nell’ermeneutica del testamento e, quindi, nelle categorie privatistiche, nelle stesse categorie dovremo ricercare l’origine del “vero senso” del testo.

Così operando, si accerta che si riteneva autentica l’interpretazione il cui risultato fosse corrispondente al “vero senso” della regola (negoziale)³⁴⁵: questa concezione della interpretazione autentica non pare essere corretta dacché, anzitutto, non può postularsi la verità o la falsità di un predicato in quanto tale e, al di là di ciò, deve ammettersi che le parti del contratto possono sbagliare ovvero possano manipolare convenzionalmente il significato del predicato³⁴⁶. Inoltre, come pure si è notato per l’interpretazione ad opera del legislatore, non è certo che le parti debbano corrispondere agli effettivi contraenti, essendo necessario, al fine dell’esistenza dell’interpretazione autentica, l’identità delle sole parti ma non dei negozianti³⁴⁷.

La dottrina ha offerto un’altra soluzione di natura procedimentale, basata sulla ricerca della “autenticità del significato” testuale nell’ambito del processo logico dell’interpretazione. L’autenticità, quindi, non avrebbe alcun legame con i soggetti che parteciparono all’atto né con la conoscenza privilegiata degli stessi della volontà ivi espressa: l’autenticità sarebbe

Cremona, Feraboli, 1837, p. 51). È possibile desumere, già in questa trattazione del 1837, un’idea di prevedibilità quale elemento giustificativo della natura retroattiva della legge di interpretazione autentica.

³⁴⁴ Sul piano della “politica del diritto” – espressione che riprendiamo dalla Gardino Carli ma che non condividiamo, dovendosi il concetto ricondurre, a nostro avviso, ad uno stretto bilanciamento dei valori costituzionali – vi sono stati orientamenti (anche giurisprudenziali) ben più recenti di quelli che hanno dato luce alla teoria dichiarativa che hanno riproposto questo argomento, riferendosi alla legge di interpretazione autentica. In tal senso si segnala il bilanciamento – operato dalla Corte costituzionale – tra tutela dell’affidamento e funzione della legge interpretativa: s’è esclusa l’eccezione di incostituzionalità della legge interpretativa contrastante con l’interpretazione prevalente (o plausibile) giustificando l’intervento ermeneutico del legislatore in termini di ragionevolezza perché funzionale a ristabilire un ordine applicativo della disposizione normativa prima assente (così V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, pp. 151, 152).

³⁴⁵ A. Gentili, *Senso e consenso. Storia, teoria e tecnica dell’interpretazione dei contratti (vol. II)*, Torino, Giappichelli, 2015, p. 453

³⁴⁶ *Ibid.*

³⁴⁷ *Ibid.*

In questo senso, l’autore evidenzia come non sia necessaria l’identità fisica dei soggetti che procedettero alla contrattazione, potendo trattarsi, ad esempio, di rappresentanza organica, in base alla quale l’organo rimane identico ma i soggetti che lo compongono mutano.

rinvenibile su un piano oggettivo o formale, inteso quale manifestazione dell'esercizio dello stesso potere di autonomia delle parti che fu esercitato nel momento dell'accordo³⁴⁸.

Quanto esposto attiene al piano privatistico ma, trasportando gli argomenti su quello pubblicistico, si nota che se il «*riconoscimento del significato vero e (...) autentico del precetto interpretato non può che essere opera di colui o di coloro che lo deliberarono*»³⁴⁹ ma, in un secondo momento, «*non si fa più alcun riferimento a questi ultimi e se il termine legislatore, di conseguenza, perde il suo significato reale per assumerne uno meramente figurato (...) la pretesa che esso possa dichiarare il vero contenuto (...) è solo una finzione*»³⁵⁰.

Anche per quanto concerne la natura prettamente dichiarativa dell'atto interpretativo pare necessario richiamare l'interpretazione privatistica del contratto per i suesposti motivi. La dottrina ha sostenuto che il contratto è l'atto che, per natura propria, è dispositivo, sicché le parti che, a mezzo di un accordo negoziale, in un tempo successivo al primo accordo, decidessero di interpretare l'atto originario in un certo modo, non farebbero altro che stabilire adesso quale debba essere il significato della regola di allora³⁵¹. Con ciò, l'atto successivo con finalità interpretative non avrà natura dichiarativa e avrà, di certo, un effetto retroattivo.

Riproponendo questo argomento sul piano pubblicistico, si evince che si è tentato di superare il problema della retroattività dell'intervento interpretativo affermandone l'essenza fondamentalmente apparente e non reale. Infatti, se la legge interpretativa si identifica con quella precedente da interpretare, *de facto*, ogni fatto passato che sia stato regolato dalla disposizione previgente oggetto di interpretazione autentica, dovrà essere rivalutato alla luce della nuova soluzione imposta d'autorità, senza la possibilità di limitare l'effetto a ritroso³⁵².

³⁴⁸ A. Gentili, *Senso e consenso. Storia, teoria e tecnica dell'interpretazione dei contratti (vol. II)*, Torino, Giappichelli, 2015, p. 454

³⁴⁹ A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 16

³⁵⁰ *Ibid.*

³⁵¹ A. Gentili, *Senso e consenso. Storia, teoria e tecnica dell'interpretazione dei contratti (vol. II)*, Torino, Giappichelli, 2015, p. 456

³⁵² A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 17.

Un ulteriore pericolo che la dottrina ravvisa nell'adesione alla tesi dichiarativa è dato dal fatto che, laddove venga meno, concettualmente, l'idea della successione di leggi nel tempo, venga meno anche il presupposto di tutela previsto dall'articolo 25 Cost. in materia penale. Non avrebbe nemmeno più senso affermare che la legge di interpretazione autentica è vietata in ambito penale in quanto naturalmente retroattiva: «*qualunque altro limite specifico alla retroattività legislativa posto in Costituzione finisce per non operare nei confronti di leggi interpretative, proprio perché queste formalmente non innovano l'ordinamento e dunque non*

3.1.2 Tesi della natura innovativa della legge di interpretazione autentica e la effettiva retroattività della stessa

Il fondamento di questa tesi trae origine dal distinguo, operato dal Cammeo, tra l'interpretazione scientifica e l'interpretazione del legislatore: se la prima avviene attraverso le sole categorie della logica, la seconda, pur potendosi basare sulle stesse categorie della logica, è una manifestazione di volontà³⁵³ e, quindi, è un comando³⁵⁴.

La dottrina, discutendo della legge di interpretazione autentica, ha prospettato per la stessa una natura quasi privilegiata poiché permette ed impone di ridurre ad una sola soluzione ermeneutica il novero dei significati forniti in merito ad un certo testo. In questo modo, si lega il significato del testo con la ricerca della volontà del legislatore, ammettendo che «solo lui [il legislatore] può dire con esattezza che cosa intendeva quando dispose la norma»³⁵⁵.

Questa concezione non pare essere condivisa da altri autori che non si pongono il problema di far combaciare l'esattezza del comando presente nel testo legislativo con il successivo intervento interpretativo del legislatore. Infatti, lo scopo della legge interpretativa non avrebbe nulla in comune con la ricerca dell'esatta interpretazione quanto con l'imposizione, d'autorità, di una interpretazione efficace *erga omnes*³⁵⁶. Quella della

operano retroattivamente» (così A. Pugiotto, *L'irresistibile ultrattività della legge interpretata autenticamente*, in Ann. Univ. Ferrara, 1998, p. 24 in <http://giuri.unife.it/>).

Se, quindi, venissero meno le tutele costituzionali previste in materia penale che sono le uniche espressamente previste in Costituzione, non si potrebbe nemmeno pretendere di affermare una qualche forma di tutela nel diritto tributario che è privo di espresse tutele in materia di retroattività.

³⁵³ A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 19

³⁵⁴ *Ibid.*

³⁵⁵ G. Levi, *L'interpretazione della legge: i principi generali dell'ordinamento giuridico*, Milano, Giuffrè, 2006, p. 13

³⁵⁶ A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 19.

In questo senso si noti che il Levi, nella sua argomentazione, si riferisce ad un ruolo del legislatore interprete che tenga conto della *ratio* della disposizione interpretata. Nel trattare della *ratio*, Levi sostiene che questa debba essere coerente con il contesto, storico e giuridico, nel quale si interpreta la norma e, a tal proposito, segue l'enunciazione del principio secondo il quale il legislatore sarebbe il soggetto idoneo a fornire una adeguata interpretazione della *ratio*, in ragione dei presupposti enunciati. A parere di chi scrive, tale tesi non è del tutto condivisibile: se è vera, infatti, l'esigenza di adeguare la *ratio* di una disposizione ai tempi e se è vero che il legislatore, attraverso un suo intervento interpretativo, ben potrebbe riuscire in tale intento, è altresì vero che l'adeguamento della *ratio* può anche non avere nulla in comune con l'intento originario del legislatore che – addirittura – potrebbe essere in contrasto con l'esigenza ermeneutica attuale.

esattezza dell'interpretazione sarebbe, quindi, null'altro che una *fictio*³⁵⁷, come una finzione sarebbe quella di negare la retroattività della legge interpretativa, tentando di mascherarla come un tentativo di ricostruire il significato storico di una disposizione³⁵⁸.

La dottrina, riprendendo il Cammeo, sostiene, in linea con quanto affermato dai giuristi del XIX secolo, l'esigenza di operare una differenziazione all'interno della categoria dell'interpretazione autentica. Infatti, come già s'è detto, l'interpretazione era suddivisa in privata, efficace *inter partes*, e pubblica, efficace *erga omnes*: il legislatore avrebbe potuto agire mediante un intervento interpretativo laddove ci si fosse limitati ad assegnare al testo un senso che poteva essere altresì stabilito ricorrendo all'interpretazione privata, sulla scorta delle «regole suggerite dalla ragione»³⁵⁹; ove l'interpretazione privata, basata sui criteri della ragione, non avesse potuto produrre un certo risultato, l'interpretazione autentica non sarebbe stata ammissibile per i casi passati, essendo considerata una «nuova legge dapprima non conosciuta»³⁶⁰.

3.1.3 Tesi della natura esclusivamente retroattiva della legge interpretativa

Stando all'orientamento dottrinale della esclusiva retroattività, verrebbe meno il dualismo legislativo tra norma interpretata e norma di interpretazione. La legge interpretativa sarebbe, quindi, una vera e propria legge che, retroattivamente, sostituisce la norma precedente³⁶¹.

L'autrice, richiamando la tesi del Coviello, afferma che questi, negando che l'interpretazione autentica possa essere un'attività interpretativa propriamente detta, ricondusse l'istituto in analisi alla «vera e propria norma giuridica»³⁶². L'unica differenza che il citato autore riscontra tra la norma cd. interpretativa e la norma giuridica *tout court* sarebbe l'efficacia temporale: la legge che «abbia per iscopo di chiarire un'altra precedente ha efficacia retroattiva»³⁶³.

³⁵⁷ A. Giardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 20

³⁵⁸ *Ibid.*

³⁵⁹ P. Baroli, *Diritto naturale privato e pubblico*, Cremona, Feraboli, 1837, p. 51

³⁶⁰ P. Baroli, *Diritto naturale privato e pubblico*, Cremona, Feraboli, 1837, p. 51

³⁶¹ A. Giardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 22

³⁶² *Ibid.*

³⁶³ *Ibid.*

Il Coviello, infatti, tratta l'istituto dal presupposto della impossibilità di differenziare le leggi in base al loro contenuto essendo tutte le leggi frutto del medesimo potere legislativo, sicché l'attributo "interpretativa", sarebbe solo l'espressione della volontà del legislatore di imporre una legge retroattiva³⁶⁴.

Tale affermazione è stata oggetto di confutazioni anche in tempi recenti, facendo leva sul binomio "fattispecie" e "comando"³⁶⁵. Infatti, se la legge, intesa come norma, contiene una fattispecie e un comando, la norma interpretativa non può contenere solamente la fattispecie, considerando il comando insito nella prima norma oggetto di interpretazione e che formerebbe, insieme con l'atto interpretativo, un'espressione unitaria di volontà. Se fosse vero che la norma interpretativa contenesse la sola fattispecie e se fosse vero che il comando fosse insito nella norma preesistente, allora il comando sarebbe retroattivo ma ciò non sarebbe possibile³⁶⁶, non potendo esistere un comando rivolto al passato.

Tronando alla tesi del Coviello, s'è visto che l'argomento che porrebbe in essere la retroattività della disposizione interpretativa sarebbe la volontà legislativa, resa manifesta attraverso l'esercizio del potere legislativo. Questa concezione pare coerente con quanto sostenuto dal Kelsen in materia di retroattività: «*wenn der Staat will, du sollst, so "gilt" der Sollsatz. Diese Geltung ist unabhängig von einer Anerkennung oder Billigung durch die Rechtsgenossen; es ist die "reine Geltung"*»³⁶⁷. Tale espressione di volontà, stando a Scheerbarth, si esprimerebbe anche in relazione alla efficacia temporale del comando. Infatti, l'autore sostiene che la legge ben può essere retroattiva, tuttavia ciò dipende dalla volontà del legislatore³⁶⁸.

³⁶⁴ A. Gardino Carli in A. Anzon (a cura di), *Le leggi di interpretazione autentica tra Corte costituzionale e legislatore. Atti del seminario di Roma del 5 ottobre 2000*, in Quaderni della Rivista di Diritto Costituzionale, Torino, Giappichelli, 2000, p. 23

³⁶⁵ Cfr. G. Levi, *L'interpretazione della legge: i principi generali dell'ordinamento giuridico*, Milano, Giuffrè, 2006, p. 12

³⁶⁶ *Ibid.*

³⁶⁷ H. W. Scheerbarth, *Die Anwendung von Gesetzen auf früher entstandene Sachverhalte (sogenannte Rückwirkung von Gesetzen)*, Köln, Walter De Gruyter, 1961, p. 13.

La frase esprime il legame tra volontà del legislatore (definito come *Staat*, cioè Stato) e regola giuridica. Laddove lo Stato-legislatore vuole qualcosa e lo impone, questo è il comando ed è efficace; l'efficacia del comando è tale indipendentemente dal riconoscimento o dall'approvazione dello stesso da parte dei consociati (traduzione nostra, non letterale, dal tedesco).

³⁶⁸ *Ibid.*

L'autore, nel sostenere che la retroattività trova origine nella volontà del legislatore, afferma altresì che questa volontà non sempre è agevole da identificarsi nel testo normativo e ciò in ragione del fatto che il legislatore non sempre si esprime con chiarezza e, soprattutto, nel legiferare (soprattutto retroattivamente) non osserva pedissequamente i principi dell'insegnamento kelseniano.

Si arriva a sostenere, quindi, la totale indifferenza tra una norma nuova (retroattiva) e una norma con la quale il legislatore si propone di interpretare una norma precedente³⁶⁹. Non solo: come affermato dalla dottrina³⁷⁰, la legge interpretativa esclude l'autonomia scientifica della legge interpretativa perché dovrà ritenersi una legge che va applicata, per espressa volontà del legislatore, alle situazioni maturate dopo l'entrata in vigore della legge interpretata.

3.2 L'evoluzione della giurisprudenza costituzionale in materia di legge interpretativa

Come è già stato accennato, le pronunce della Corte costituzionale hanno subito un'evoluzione nel corso degli anni.

Inizialmente si è cercato di ammettere l'istituto all'interno del quadro ordinamentale, in ragione dell'assenza di un richiamo espresso in Costituzione che positivizzasse tale categoria. In un secondo momento si sono focalizzate le attenzioni sui presupposti tipici e necessari della legge interpretativa³⁷¹, per arrivare fino alle pronunce più recenti nelle quali i giudici costituzionali accantonano l'indagine sulla struttura per favorire l'indagine sui presupposti meramente giustificativi della fonte interpretativa³⁷².

Non potendo, per ovvie ragioni, prendere in considerazione tutte le sentenze della Corte in materia di legge interpretativa, cercheremo di tracciare l'evoluzione giurisprudenziale facendo riferimento alle pronunce più significative che consentano una immediata comprensione dell'istituto oggetto di analisi.

3.2.1 Conformità della legge di interpretazione ai parametri ordinamentali italiani

Con la sentenza 118/1957 la Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi su una serie di rinvii riuniti rimessi da vari giudici *a quibus* in relazione alla cd. "legge Salari" ("norme

³⁶⁹ A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 23

³⁷⁰ A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, pp. 27, 28

³⁷¹ I. Rivera (a cura di), *La legge di interpretazione autentica tra Costituzione e Cedu (I tomo)*, Corte costituzionale, Centro studi, 2014, p. 12

³⁷² *Ibid.*

interpretative in materia di consegna e riconsegna delle scorte vive nei contratti di mezzadria”), rigettò le censure di incostituzionalità che avevano ad oggetto alcuni degli articoli della citata legge³⁷³.

Inoltre, la legge oggetto del giudizio di costituzionalità sarebbe una legge interpretativa che trova la propria ragione d’essere nel presupposto di fatto che la giustificerebbe: una grave ed obiettiva incertezza della disciplina previgente in materia di mezzadria. Inoltre, trattandosi di una legge interpretativa, questa, per natura propria, deve essere applicata ai rapporti in essere, sicché non potrebbe essere sindacata da questo punto di vista.

La Corte evidenzia che il citato articolo 2 «*fa retroagire*» il precetto. Tanto premesso, la legge in questione è una legge interpretativa: tale qualifica, pur se enunciata dal titolo della disposizione stessa, sarebbe stata, «*a torto (...) considerata usurpata*». Inoltre, la Costituzione non vieta leggi interpretative e, come tali, retroattive; si tratta di «*un istituto comunemente ammesso da altri ordinamenti statali che posseggono i caratteri dello Stato di diritto e di Stato democratico*». Inoltre, pur ammettendo che la legge in oggetto non fosse interpretativa bensì meramente innovativa, «*non per questo sarebbe incostituzionale a causa della sua efficacia retroattiva*»³⁷⁴.

³⁷³ Nello specifico, la legge Salari fu oggetto di svariate eccezioni di incostituzionalità rilevanti ai fini della nostra indagine: in particolare la legge sarebbe stata solo apparentemente interpretativa e tale solo in ragione della autoattribuitasi qualificazione *ex lege*, sarebbe lesiva del principio di irretroattività; inoltre la legge volle «*modificare, retroattivamente, gli effetti di uno stato di diritto già in atto, sottraendo al magistrato controversie sorte sulla base di una legge preesistente*».

³⁷⁴ Affermando ciò, la Corte dedica una breve ma incisiva spiegazione al tema della retroattività. I giudici ricordano che l’irretroattività della legge civile non trova radice in Costituzione, pur essendo una importante conquista giuridica. Per tutto quanto non riguarda la legge penale, la Corte ritiene di dover procedere ad un’analisi caso per caso, rimettendosi alla «*prudente valutazione del legislatore*», fermo restando l’onere per lo stesso di non ricorrere a norme retroattive se non in casi di «*estrema necessità*», essendo la certezza dei «*rapporti preteriti (anche se non definiti in via di giudicato, transazione, ecc.) uno dei cardini della tranquillità sociale e del vivere civile*».

L’affermazione è di particolare interesse ai fini della nostra indagine. Infatti, una delle eccezioni di incostituzionalità della legge in oggetto riguardava la incompatibilità di un articolo della stessa con l’articolo 23 Cost. in materia di prestazioni patrimoniali imposte, di cui si è già parlato. Nello specifico, è interessante la risposta data alla Corte in merito al legame tra retroattività e prestazioni patrimoniali: escludendo che il principio di irretroattività in materia civile assume rilievo costituzionale, i giudici sottolineano che – a maggior ragione – tale divieto di retroazione non possa essere ricavato, tra l’altro, dall’articolo 23 Cost., rendendo impossibile l’affermarsi di un divieto «*di leggi retroattive destinate comunque a incidere nella sfera degli interessi privati, sacrificandoli, o nella sfera dell’autonomia privata, comprimendola*». Dall’affermazione della Corte pare chiara l’idea in base alla quale non possa essere dedotto un divieto di retroattività dall’articolo 23 Cost. che possa tutelare tutto lo spettro di situazioni giuridiche soggettive che possano essere ricondotte all’interesse privato o all’autonomia privata. Questa ha particolare rilievo nell’ambito tributario che è uno degli ambiti di “interesse privato” per eccellenza.

Con questa sentenza – come è stato osservato in dottrina – la Corte ammette che la legge interpretativa, anche se innovativa, può trovare spazio nell’ordinamento³⁷⁵, pur richiamando la certezza dei «*rapporti preteriti (anche se non definiti in via di giudicato, transazione, ecc.)*»³⁷⁶ e qualificando la stessa certezza come «*uno dei cardini della tranquillità sociale e del vivere civile*»³⁷⁷. La dottrina, facendo riferimento al citato principio di certezza dei rapporti passati, evidenzia, tuttavia, una sorta di “cedevolezza” dello stesso in favore di un sindacato di legittimità della legge interpretativa (retroattiva) basato sul canone della ragionevolezza³⁷⁸, inoltre – in coerenza con quanto sostenuto dai giudici – corre l’obbligo di ricordare che l’unico divieto espresso di retroazione della legge che ha rilievo costituzionale è quello contenuto nell’articolo 25 Cost. Mancando un generale divieto costituzionale di retroattività, il ricorso all’interpretazione autentica è possibile, così come è possibile che la legge disponga, oltre che per il futuro, anche per il passato³⁷⁹.

Non solo: «*il ricorso all’interpretazione autentica, anzi, è proprio sostenuto dall’esigenza di imporre una certa interpretazione a far data dal momento nel quale è entrata in vigore la disposizione ora autenticamente interpretata*»³⁸⁰.

Riemerge, quindi, il legame con la disciplina previgente che, insieme alla norma interpretativa, forma un *unicum* che dovrebbe consentire di ricostruire la volontà (unica) del legislatore. Come si è già detto, tuttavia, questa tesi non pare potersi condividere pienamente, soprattutto in ragione della giustificazione che la dottrina ne ha dato per quanto riguarda la retroattività.

3.2.2 Dall’affermazione del necessario presupposto della «*oscurità della legge interpretata*»³⁸¹ all’affermazione della sua mera accessorietà³⁸² (cd. *occasio legis*) nella legislazione interpretativa

³⁷⁵ A. Giardino Carli in A. Anzon (a cura di), *Le leggi di interpretazione autentica tra Corte costituzionale e legislatore. Atti del seminario di Roma del 5 ottobre 2000*, in Quaderni della Rivista di Diritto Costituzionale, Torino, Giappichelli, 2000, p. 36

³⁷⁶ Corte cost., sentenza 118/1957

³⁷⁷ *Ibid.*

³⁷⁸ A. Giardino Carli in A. Anzon (a cura di), *Le leggi di interpretazione autentica tra Corte costituzionale e legislatore. Atti del seminario di Roma del 5 ottobre 2000*, in Quaderni della Rivista di Diritto Costituzionale, Torino, Giappichelli, 2000, p. 35

³⁷⁹ G. Verde in A. Anzon (a cura di), *Le leggi di interpretazione autentica tra Corte costituzionale e legislatore. Atti del seminario di Roma del 5 ottobre 2000*, in Quaderni della Rivista di Diritto Costituzionale, Torino, Giappichelli, 2000, p. 102

³⁸⁰ *Ibid.*

Dopo aver brevemente delineato l'ammissibilità della legge di interpretazione autentica, pare necessario riportare il presupposto che consente al legislatore di farne un uso corretto, evitando ciò che già il Cammeo definì un «*abuso*».

Nella sentenza 187/1981³⁸³ si ritenne che «*l'interpretazione che la legge impugnata dà dell'articolo della citata legge (...) è "artificiosa"*»; essa, infatti, risultava idonea a modificare «*nella sostanza la portata effettiva della precedente disciplina*». Si fece altresì leva sulla sostanziale innovazione apportata dalla legge.

La Corte affermò che la legge oggetto del sindacato «*non è interpretativa, bensì innovativa, e ne è prova (...) il mutamento della formula "indennità mensile lorda, conziata già nel 1947 e ribadita nel 1956, in "misura mensile netta"*». Tuttavia, il giudice costituzionale identifica un ulteriore argomento che non permette di ricondurre la legge impugnata al novero delle leggi interpretative. Infatti, oltre all'elemento innovativo, la legge di interpretazione autentica non sarebbe tale «*quando non ricorrano quei casi in cui la legge anteriore riveli gravi ed insuperabili ambiguità o abbia dato luogo a contrastanti applicazioni, specie in sede giurisprudenziale*». Nel caso di specie manca l'ambiguità che giustificerebbe un intervento chiarificatore del legislatore e in questo senso la dottrina ha sostenuto che la sentenza in oggetto sia stata la prima di una serie di pronunce con le quali la Corte ha tentato di indicare gli elementi costituzionalmente necessari affinché la norma interpretativa potesse essere legittima³⁸⁴.

Il passaggio successivo operato dai giudici, tuttavia, perviene all'affermazione della indifferente qualificazione della legge interpretativa come realmente tale, scemando il distinguo tra fonte interpretativa e fonte innovativa³⁸⁵. Se, quindi, in precedenza la Corte ha operato una distinzione tra legge effettivamente interpretativa e legge solo apparentemente

³⁸¹ A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 24

³⁸² I. Rivera (a cura di), *La legge di interpretazione autentica tra Costituzione e Cedu (I tomo)*, Corte costituzionale, Centro studi, 2014, p. 13

³⁸³ La Corte fu chiamata a conoscere della legittimità costituzionale di una legge approvata dall'Assemblea regionale siciliana, recante «interpretazione autentica dell'art. 1 della l. r. 30 gennaio 1956, n. 8». La legge, in materia di indennità mensili, prevedeva che «*l'art. 1 della legge regionale (...) "deve essere interpretato nel senso che (...)"*» evidenziando un intento interpretativo.

³⁸⁴ I. Rivera (a cura di), *La legge di interpretazione autentica tra Costituzione e Cedu (I tomo)*, Corte costituzionale, Centro studi, 2014, p. 12

³⁸⁵ *Ibid.*

interpretativa (e, quindi, innovativa)³⁸⁶, adesso questa differenziazione pare venire meno, lasciando l'onere di un'eventuale indagine all'interprete.

La sintesi di questo orientamento è data dalla sentenza 234/2007³⁸⁷ nella quale la Corte costituzionale affermò che non sarebbe decisivo «*verificare se la norma censurata abbia carattere effettivamente interpretativo (e sia perciò retroattiva) ovvero sia innovativa con efficacia retroattiva*»³⁸⁸.

In altra pronuncia la Corte ebbe altresì modo di tornare sulla questione della citata cripto-retroattività (sentenza 6/1994). In questa occasione, i giudici disconobbero la natura di legge interpretativa di una disposizione che si limitava a presentarsi agli occhi dell'operatore del diritto come interpretativa. Tuttavia la natura innovativa e retroattiva di questa norma non è motivo sufficiente per considerarla incostituzionale in quanto sarebbe «*indifferente che la retroattività legislativa derivi da espressa dichiarazione o sia dissimulata dalla forma lessicale adottata, in quanto è comunque soggetta al medesimo controllo di conformità ai precetti costituzionali ed al principio di ragionevolezza*»³⁸⁹. In questo caso, i giudici condussero un'indagine sulla natura della norma basandosi sul contenuto del testo della stessa. Tuttavia, pur a fronte dell'indagine compiuta, riemerge l'indifferenza sostanziale tra legge interpretativa e legge innovativa, così come si ripresenta il canone della ragionevolezza quale parametro per il sindacato. Con ciò, l'indagine sulla natura realmente interpretativa ovvero cripto-interpretativa rileva solo marginalmente perché avrebbe una portata neutra rispetto alla decisione sul caso³⁹⁰.

In una successiva pronuncia del 1999 (sentenza 229/1999), la Corte costituzionale fu investita della remissione in un caso di ricorso avverso alcune cartelle di pagamento. Nel caso di specie, il giudice rimettente osservava che i termini per l'accertamento a

³⁸⁶ In questo senso la dottrina parla anche di leggi cd. "cripto-retroattive". Si parla di cripto-retroattività laddove la sedicente natura interpretativa della disposizione celi, in verità, un intento innovatore e retroattivo (così F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario (II ed.)*, Torino, Giappichelli, 2013, p. 21 nota 76).

³⁸⁷ V. anche sentenza Corte cost. 274/2006

³⁸⁸ Con ciò, non essendo cristallizzato il principio di irretroattività in Costituzione, fatta eccezione per la materia penale, il legislatore potrà, «*nel rispetto di tale previsione*», «*emanare sia disposizioni di "interpretazione autentica" che innovative con efficacia retroattiva, purché la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasti con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti*». Inoltre, dovendosi spostare il nucleo del giudizio di costituzionalità sul criterio della ragionevolezza, si afferma che «*la norma contenuta nella legge di interpretazione autentica non può ritenersi irragionevole ove si limiti ad assegnare alla disposizione interpretata un significato già in essa contenuto, riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario*».

³⁸⁹ A. Gardino Carli in A. Anzon (a cura di), *Le leggi di interpretazione autentica tra Corte costituzionale e legislatore. Atti del seminario di Roma del 5 ottobre 2000*, in Quaderni della Rivista di Diritto Costituzionale, Torino, Giappichelli, 2000, p. 21

³⁹⁰ *Ibid.*

disposizione dell'Amministrazione finanziaria sarebbero da intendersi come perentori (in base alla data di iscrizione a ruolo), in ragione di una costante giurisprudenza consolidatasi dal 1994 e confermata dalla Corte di Cassazione nel 1997. I giudici *a quibus* lamentano che, pur a fronte della consolidata giurisprudenza, la norma oggetto di remissione, entrata in vigore dopo la pronuncia di Cassazione³⁹¹, avrebbe efficacia «*quasi esclusivamente per il passato*» e che «*il carattere innovativo, e non meramente interpretativo, della norma risulterebbe (...) evidente dal fatto che questa non si limita a dichiarare l'ordinatorietà del termine, del quale la giurisprudenza aveva definitivamente stabilito la perentorietà, ma giunge ad escludere che la sua inosservanza possa dare luogo a decadenza, laddove invece dovrebbe ritenersi pacifico che anche l'inosservanza di un termine ordinatorio, se non prorogato prima della scadenza, comporta il verificarsi della decadenza*».

³⁹¹ Si noti che si è riportato il richiamo alla Cassazione non a caso: si osservi che i giudici rimettenti evidenziano la presenza di un orientamento interpretativo ormai consolidato nel tempo (dal 1994) e confermato dalla Corte di Cassazione (nel 1997). Pare utile prendere in considerazione il responso fornito a tal proposito dalla Corte costituzionale: negando che tra i compiti istituzionali del giudice delle leggi rientri la valutazione sulla fondatezza delle svariate tesi vigenti in materia, i giudici costituzionali affermano che l'univocità applicativa evocata dai giudici *a quibus* non sarebbe, in verità, tale. Infatti – continuano i giudici della Corte – «*ciò che importa sottolineare è la non univocità degli orientamenti emersi - tale da indurre qualche commissione tributaria ad auspicare (...) un intervento chiarificatore del legislatore - e la considerazione che il contrasto interpretativo, ancora persistente nei mesi immediatamente precedenti l'emanazione della norma impugnata, non poteva certo dirsi definitivamente risolto - diversamente da quanto i rimettenti mostrano di ritenere - per effetto delle uniche due pronunce della Corte di Cassazione intervenute*».

L'inciso non pare debba essere surclassato, infatti – a parere di chi scrive – resta presente (anche nel 1999) l'idea di fondo in base alla quale l'intervento interpretativo del legislatore non possa manifestarsi se non come risposta ad una determinata situazione di fatto che interessa l'applicazione (non univoca) di una norma. Non interessa accertare se, effettivamente, vi fosse o meno un orientamento consolidato; interessa, invece, prendere atto del fatto che la Corte costituzionale non ha ritenuto opportuno omettere la giustificazione per l'intervento interpretativo.

Con ciò, a nostro avviso, pur ammettendo la non rilevanza di una indagine sulla natura interpretativa o meno di una legge sotto il profilo della retroattività, resta il bisogno di distinguere (o, quantomeno, di giustificare) l'intervento interpretativo in modo diverso rispetto all'intervento innovativo *tout court*.

Per quanto attiene alla valutazione (da parte della Corte costituzionale) della fondatezza ovvero della infondatezza di un certo orientamento giurisprudenziale, pare utile valutare, nel merito, quanto riportato dai giudici *a quibus* nelle ordinanze di remissione: tralasciando l'esistenza, seppur importante, di precedenti pronunce, è essenziale valutare la presenza di richiami a sentenze di Cassazione che il giudice costituzionale pare “derubricare” nella propria argomentazione, al punto da sostenere che l'incertezza applicativa non poteva dirsi superata «*per effetto delle uniche due pronunce della Corte di Cassazione intervenute in materia a breve distanza di tempo l'una dall'altra*». Tale soluzione non pare – a parere di chi scrive – conforme alle vigenti disposizioni in materia di ordinamento giudiziario, ove si precisa (articolo 65, l. 12/1941) che è attribuzione specifica della Corte di Cassazione quella di assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione delle leggi nonché l'unità del diritto oggettivo nazionale. Per questo motivo non ci pare di condividere l'argomentazione dei giudici costituzionali nella sentenza 525/2000, nella parte in cui – affrontando un ulteriore caso di disposizione interpretativa – affermano che «*il legislatore può adottare norme che precisino il significato di altre disposizioni legislative non solo quando sussista una situazione di incertezza nell'applicazione del diritto o vi siano contrasti giurisprudenziali, ma anche in presenza di un indirizzo omogeneo della Corte di Cassazione, quando la scelta imposta rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, con ciò vincolando un significato ascrivibile alla norma anteriore*».

I giudici affermano che «*non è affatto decisivo verificare se la norma censurata abbia carattere effettivamente interpretativo ovvero sia una norma innovativa con efficacia retroattiva*», ciò in ragione dell'assenza di un richiamo costituzionale che vieta la legge retroattiva pur dovendosi prendere atto del fatto che in ossequio a precedenti pronunce della Corte, la retroattività è stata comunque ammessa come deroga alla regola della irretroattività: non è preclusa la possibilità per il legislatore di adottare norme retroattive, «*interpretative o innovative che esse siano*».

In questo caso, la decisione della Corte, ispirata da quella del 1994³⁹², non si cura nemmeno di entrare nel merito della valutazione contenutistica del testo legislativo³⁹³, limitandosi a “tagliare la testa al toro” e ad ammettere che la legge retroattiva, interpretativa o innovativa, non contrasta con alcun parametro costituzionale e che l'eventuale profilo di sindacabilità debba ricercarsi nella irragionevolezza.

Inoltre, se, in prima battuta, la Corte non ritenne di dover operare un distinguo tra norma interpretativa e norma innovativa che sia rilevante ai fini della decisione; e se, in un secondo momento, ritiene di non dover nemmeno operare una indagine contenutistica per valutare la portata innovativa o meno della legge interpretativa retroattiva; allora deve essere ricordato anche che in precedenza, la Corte aveva anche già affermato la mera contingenza di un preciso presupposto che giustifichi l'intervento interpretativo.

Infatti, con la sentenza 123/1988 la Corte, pur premettendo che l'orientamento non pare pacifico, precisa «*che l'esistenza di interpretazioni giudiziali discordanti, costituendo un dato estrinseco alla legge interpretativa e al suo contenuto, non può considerarsi un presupposto indispensabile di legittimità dell'intervento del legislatore che, in base a scelte politico-discrezionali, decida di imporre erga omnes un certo significato normativo di precedenti disposizioni. Il contrasto interpretativo può costituire un indice di riconoscimento della legge come interpretativa*». Con ciò, il contrasto interpretativo sarebbe, ad opinione dei giudici, solamente uno degli «*indizi*» che consentirebbero al legislatore di ricorrere alla legge interpretativa³⁹⁴. Si arriva, quindi, ad affermare che

³⁹² A. Gardino Carli in A. Anzon (a cura di), *Le leggi di interpretazione autentica tra Corte costituzionale e legislatore. Atti del seminario di Roma del 5 ottobre 2000*, in Quaderni della Rivista di Diritto Costituzionale, Torino, Giappichelli, 2000, p. 22

³⁹³ *Ibid.*

³⁹⁴ Si noti che nella citata sentenza la Corte precisa anche che «*la legge di interpretazione autentica (...) non si distingue dalla legge innovativa con efficacia retroattiva, essendo anch'essa innovativa e naturalmente retroattiva*». Già nel 1988, quindi, vi sono i presupposti per considerare che la Corte ritiene la legge interpretativa equipollente a quella innovativa, tanto per il carattere della innovatività quanto per la natura retroattiva. Il *quid pluris* della sentenza del 2007 è dato dall'incisivo richiamo alla ragionevolezza quale

determinati presupposti che, in precedenza, giustificavano il ricorso alla legge interpretativa, si riducono a elementi meramente accessori che la dottrina ha ricondotto alla categoria della cd. *occasio legis*³⁹⁵.

Con ciò, si è passati da una fase nella quale la legge interpretativa rispondeva al bisogno di ristabilire l'eguaglianza, anche attraverso una retroazione, all'intervento, mediante fonte interpretativa, nei casi in cui vi sia una incertezza applicativa della norma da interpretare, tanto da considerare questa situazione di incertezza come unico presupposto che consente l'adozione di una fonte retroattiva³⁹⁶.

Tanto premesso e considerata, come pure è stato affermato dalla giurisprudenza, l'equivalenza, in quanto a retroattività, tra legge interpretativa e legge semplicemente retroattiva e ammesso che anche la legge interpretativa possa innovare la legislazione vigente, è necessario prendere atto del fatto che il superamento dell'oscurità del testo su

parametro da utilizzare per il sindacato costituzionale, posto che la retroattività, ad eccezione di quella cristallizzata dall'articolo 25 Cost., non opera se non in ambito penale, sicché, in genere, è lecita la retroazione della legge e, quindi, l'adozione di leggi interpretative (retroattive).

Si noti, tuttavia, come autorevole dottrina, esaminando una sentenza di Cassazione (sentenza 1011/1997) in materia di imposizione sui redditi derivanti da atti o fatti illeciti, abbia ravvisato la inoperatività del limite derivante dall'articolo 25 Cost. in materia penale. L'autore, analizzando una delle norme richiamate nel giudizio di cassazione, afferma che questa sarebbe una fattispecie di natura «*penaltributaria*» e, in quanto tale, dovrebbe essere soggetta al limite dell'articolo 25.2 Cost. in materia di legge penale. Tuttavia – continua l'autore – l'articolo 25 Cost. non entrerebbe nemmeno in gioco nel giudizio e ciò in ragione del fatto che si è in presenza di una norma di interpretazione autentica (nel caso di specie, sarebbe norma di interpretazione autentica quella contenuta nell'articolo 14 c. 4, l. 537/1993, che sarebbe interpretazione autentica del D.P.R. 917/1986): «*l'interpretazione autentica del legislatore è applicabile anche se meno favorevole all'imputato di una interpretazione giurisprudenziale precedente*» perché non si tratterebbe di «*applicare retroattivamente la legge interpretativa (...) quanto piuttosto di applicare correttamente la legge interpretata*». Ciò a fronte della radicale innovatività del disposto del 1993 rispetto al dettame del D.P.R. del 1986. Inoltre, i fatti contestati all'imputato risalirebbero ad un momento precedente all'entrata in vigore della fonte interpretativa del 1993, essendo contestato il mancato pagamento dell'IVA per le annualità 1984 e 1985 (così A. Pugiotto *L'irresistibile ultrattività della legge interpretata autenticamente*, in Ann. Univ. Ferrara, 1998, pp. 9, 12 in <http://giuri.unife.it/>).

Secondo l'autore, questa affermazione sarebbe non già ascrivibile ad un contestabile orientamento della Corte di Cassazione, quanto piuttosto, alla concezione dichiarativa della legge di interpretazione autentica. Infatti, se i giudici si fossero attenuti all'orientamento cd. precettivo, avrebbero certamente incontrato un limite nell'articolo 25 Cost. (così A. Pugiotto *L'irresistibile ultrattività della legge interpretata autenticamente*, in Ann. Univ. Ferrara, 1998, p. 12 in <http://giuri.unife.it/>).

³⁹⁵ I. Rivera (a cura di), *La legge di interpretazione autentica tra Costituzione e Cedu (I tomo)*, Corte costituzionale, Centro studi, 2014, p. 12. Così anche A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, pp. 24 ss.

³⁹⁶ *Ibid.*

Pare interessante notare come l'autrice faccia riferimento alla questione dei diritti quesiti, di cui abbiamo già parlato in precedenza. In questa occasione, si evidenzia come, in presenza di una prassi applicativa incerta da parte degli operatori del non possa generare un affidamento che trova la propria radice nella certezza, sicché un intervento interpretativo, anche retroattivo, non sarebbe idoneo a ledere l'affidamento né il diritto quesito. Infatti, considerando il "diritto" come conseguenza di una norma, non possiamo considerare esistente un diritto senza una norma applicata univocamente da parte degli operatori del diritto.

cui interviene la norma interpretativa non è da intendersi come presupposto necessario bensì «*come uno dei possibili motivi della sua adozione*»³⁹⁷.

3.2.3 La ragionevolezza: il parametro indicato dalla Corte costituzionale per valutare la legittimità di un intervento interpretativo da parte del legislatore. Cenni al rapporto con la tutela dell'affidamento

Nelle sentenze suesposte, è agevole riscontrare i continui richiami operati dal giudice costituzionale al parametro della ragionevolezza quale effettivo vincolo posto in capo al legislatore interprete.

Pur a fronte dei costanti richiami nelle pronunce della Corte, la dottrina ha espresso alcuni dubbi in merito alla reale portata di questo principio. Infatti, il principio di ragionevolezza evocherebbe «*“incerti contenuti”*»³⁹⁸ e si inserirebbe in ogni questione di legittimità costituzionale come «*momento essenziale ed ineliminabile di ogni giudizio*»³⁹⁹. L'opinione pare condivisa anche da altri autori che, operando uno studio in materia di giustizia costituzionale, riconducono il concetto di ragionevolezza ad una categoria “evocativa”⁴⁰⁰ di una molteplicità di tecniche argomentative⁴⁰¹.

Inoltre, benché – come noto – il fondamento del principio di ragionevolezza sia tradizionalmente da rinvenirsi nell'articolo 3 Cost. che cristallizza il principio di uguaglianza – sicché una norma irragionevole sarà una norma contrastante con il principio di uguaglianza perché idonea ad apportare discriminazioni (irragionevoli) tra situazioni omogenee⁴⁰² – l'applicazione del «*canone ermeneutico*»⁴⁰³ della ragionevolezza è «*slegato*»⁴⁰⁴ dal principio di uguaglianza previsto dal citato articolo 3.

³⁹⁷ A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 27

³⁹⁸ A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 174

³⁹⁹ *Ibid.*

⁴⁰⁰ A Ruggeri, A. Spadaro, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, Giappichelli, 2014, p. 126

⁴⁰¹ *Ibid.*

Gli autori evidenziano come la giurisprudenza costituzionale faccia spesso ricorso alla ragionevolezza, declinandone, tuttavia, l'espressione letterale in base alle situazioni. È così che gli autori propongono alcuni esempi in cui la ragionevolezza viene proposta come “macroscopica irragionevolezza”, “manifesta irragionevolezza”, “palesamente irragionevole” etc.

⁴⁰² Questa tesi – stando alla ricostruzione della dottrina – inizierebbe ad essere adottata dalla Corte negli anni Cinquanta. Il quesito sottostante rispondeva all'esigenza di valutare la conformità costituzionale di trattamenti differenziati rispetto a situazioni omogenee. Nondimeno, alla Corte era negato un permeante controllo nel merito delle disposizioni legislative dacché, ove ciò fosse avvenuto, si sarebbe verificata una indebita valutazione politica o, quantomeno, un sindacato «*sull'uso del potere discrezionale del Parlamento*»

Questa soluzione, di matrice dottrinale, pare confermata anche dalla giurisprudenza costituzionale⁴⁰⁵: la posizione originaria della Corte in materia di ragionevolezza era tratta da una concezione dell'articolo 3 Cost. tale da indurre a ritenere «che la norma irragionevole era costituzionalmente illegittima in quanto apportatrice di irragionevoli discriminazioni [a situazioni omogenee]»⁴⁰⁶. Sulla scorta di questa concezione operativa, la Corte poteva procedere alla declaratoria di incostituzionalità in seguito all'identificazione del *tertium comparatinis*.

In un secondo momento, la Corte «affranca»⁴⁰⁷ ovvero «slega» il principio di ragionevolezza dal canone ermeneutico derivato dall'articolo 3 Cost. e, di conseguenza, non è più soggetta nemmeno al procedimento logico imposto dal *tertium comparationis*. Infatti, la concezione cd. “triadica” del giudizio di legittimità nei casi in cui ricorra il parametro costituzionale dell'uguaglianza prevede che la norma oggetto di sindacato debba essere analizzata avendo presente il già citato *tertium comparationis*, inteso come ulteriore elemento da inserire nel confronto tra valori costituzionali, e il principio di uguaglianza: sulla scorta del *tertium comparationis*, la Corte potrà affermare se la diversità di trattamento corrisponda o meno all'eguaglianza⁴⁰⁸. Ove il giudizio della Corte non si basi più su un *tertium comparationis*, verrebbe meno altresì la richiamata struttura triadica dell'argomentazione. In altri termini: la Corte si muove verso un giudizio di ragionevolezza che potremmo definire “autonomo”, dacché non dipende più dal metro di giudizio imposto dal canone dell'uguaglianza. Si afferma, quindi, la categoria della “intrinseca incoerenza” di una norma per contraddittorietà od illogicità rispetto al contesto normativo preesistente ovvero in ragione dell'incoerenza della norma rispetto alla finalità perseguita dal legislatore⁴⁰⁹.

(così S. Pennicino, *Contributo allo studio della ragionevolezza nel diritto comparato*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2012, p. 21).

⁴⁰³ A Ruggeri, A. Spadaro, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, Giappichelli, 2014, p. 127

⁴⁰⁴ *Ibid.*

Si dice che il canone della ragionevolezza è “slegato” rispetto al principio di eguaglianza perché nel nuovo orientamento interpretativo usato dalla Corte costituzionale, viene meno il legame con il *tertium comparationis* quale parametro di giudizio nei casi in cui si debba argomentare ricorrendo al principio di eguaglianza. Si anticipa – poiché a breve si spiegherà meglio il problema – come il giudizio di ragionevolezza assuma i tratti della “autonomia” rispetto al giudizio basato sul *tertium comparationis*.

⁴⁰⁵ C. Ruperto, *La giustizia costituzionale nel 2000 – Conferenza stampa del Presidente Cesare Ruperto (Palazzo della Consulta, 23 febbraio 2001)*, Corte costituzionale, in www.cortecostituzionale.it, p. 15

⁴⁰⁶ *Ibid.*

⁴⁰⁷ *Ibid.*

⁴⁰⁸ S. Pennicino, *Contributo allo studio della ragionevolezza nel diritto comparato*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2012, p. 25

⁴⁰⁹ *Ibid.*

La giurisprudenza segnalata sul punto si riferisce a due pronunce della Corte:

Un'indagine siffatta è, quindi, in contrasto con quell'orientamento, limitativo dei poteri cognitivi dei giudici costituzionali, che ispirò la Corte nelle pronunce degli anni Cinquanta e che permetteva una mera valutazione formale della legge oggetto di sindacato. Su questa affermazione pare convergere anche la dottrina che evidenzia l'ormai «*penetrante indagine*»⁴¹⁰ della Corte in materia di ragionevolezza nei singoli casi sottoposti alla sua attenzione.

Tale potere posto in capo alla Corte deve – adesso – essere declinato sull'oggetto del nostro studio: la legge interpretativa.

La dottrina ha cercato di evidenziare, riassumendole, le varie soluzioni proposte dalla Corte. Si nota che l'argomento della ragionevolezza emerge, quale parametro di sindacato costituzionale, in relazione alla valutazione di coerenza tra quanto disposto dalla legge e le finalità perseguite dal legislatore (v. sentenza 416/2000), piuttosto che nel giudizio sulla irrazionalità consistente nella totale sostituzione della disposizione interpretata con quella interpretativa.

Sul piano del rapporto con la retroattività, con la sentenza 402/1993. Pur evidenziando il rimettente la presenza di una applicazione ormai consolidata della norma oggetto di

a) Sentenza 450/2000: in questa occasione, la Corte fu chiamata a conoscere della legittimità costituzionale del T.U. delle leggi in materia di elezione degli organi delle amministrazioni comunali, "nella parte in cui prevede come ostativo alla nomina a sindaco (e, quindi, come causa di ineleggibilità) il fatto di trovarsi in rapporto di parentela o affinità entro il secondo grado con persona che sia appaltatore di lavori o di servizi comunali". Il rimettente osserva che, nel frattempo, il mutamento legislativo non consentirebbe più di ritenere vigente questo tipo di divieto, qualificato come incostituzionale (anche) rispetto all'articolo 3 Cost. La Corte ritiene condivisibile il motivo della remissione: quanto origine era un aggravamento delle condizioni di eleggibilità «*oggi appare come un irrazionale, diverso e più gravoso trattamento giuridico di una circostanza impediente non di uguale, ma addirittura di minor peso (...)*» sicché, sotto il profilo della «*eguaglianza-ragionevolezza*» la norma contesta deve ritenersi illegittima. In questa sentenza, la Corte si riferisce espressamente all'eguaglianza (e alla ragionevolezza), tuttavia omette nell'argomento un richiamo al *tertium comparationis*, procedendo al giudizio in base ad un'indagine sulla «*contraddittorietà od illogicità rispetto al contesto normativo preesistente*» (Ruperto).

b) Sentenza 416/2000: in quest'occasione, la Corte fu chiamata a conoscere di un caso in materia di contributi per l'edilizia privata. Nel caso di specie, la legge contestata, «*dopo avere ammesso (...) il cumulo delle agevolazioni fiscali (...)*», «*prevede [in un altro comma] che tale disciplina, applicabile retroattivamente ai rapporti tributari non ancora definiti alla data di entrata in vigore della legge, non dà luogo a rimborso*». La controversia fu promossa da due contribuenti «*ai quali l'agevolazione fiscale concessa (...) era stata revocata, in quanto incompatibile con altra agevolazione precedentemente goduta*». In questo caso, pare evidente che la medesima disposizione legislativa predisponesse due misure, l'una contraria all'altra. Conseguentemente, la Corte affermò che sussisteva la «*lesione del principio di ragionevolezza, per contraddittorietà intrinseca tra la complessiva finalità perseguita dal legislatore e la disposizione espressa dalla norma censurata*». Anche in questa pronuncia la Corte richiama il principio di ragionevolezza senza, tuttavia, ancorarlo ad un *tertium comparationis* ma facendo leva sulla teleologia legislativa quale parametro (intrinseco al testo normativo) di valutazione della costituzionalità.

⁴¹⁰ A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 174

contestazione, i giudici costituzionali affermano che *«la volontà del legislatore è sovrana, sia o meno in contrasto con la giurisprudenza concorde o quasi concorde, e incontra soltanto il limite dei principi costituzionali»* e che la presunta violazione dell'articolo 3 Cost., inteso quale parametro dal quale desumere il principio di ragionevolezza della disposizione, non sarebbe ascrivibile al legislatore e ciò perché *«non è sufficiente il rilievo che "la finalità avuta di mira dal legislatore è stata quella di intervenire per modificare d'imperio un'interpretazione giurisprudenziale sgradita"»*, tanto che la legittimità di un intervento legislativo retroattivo non sarebbe contestabile nemmeno quando sia finalizzato a porre rimedio ad *«un'opzione interpretativa consolidata nella giurisprudenza in senso divergente dalla linea di politica del diritto giudicata (dal legislatore) più opportuna»*. Quindi – conclude la Corte – il *«requisito di giustificazione della retroattività è che il diverso modello di decisione imposto dalla legge sopravvenuta fosse ragionevolmente prospettabile, in relazione ai rapporti anteriormente costituiti, in alternativa a quello applicato dalla giurisprudenza»*⁴¹¹.

Il passaggio verso un sindacato basato sulla ragionevolezza appare chiaro analizzando, in particolare, la già citata sentenza 229/1999.

In questa occasione, la disposizione oggetto di remissione fu classificata dalla Corte come retroattiva ed interpretativa perché funzionale a dare risposta agli operatori del diritto che non riuscirono ad applicare uniformemente la norma per l'assenza di un orientamento ermeneutico unitario. I giudici costituzionali non si limitarono a classificare la disposizione, qualificandola come retroattiva ed interpretativa, andando oltre e fornendo un argomento capace di legare la ragionevolezza con la retroattività e il presupposto della

⁴¹¹ *Ibid.*

Un ulteriore procedimento d'indagine usato dalla Corte, consiste nella ricerca di eventuali margini di irragionevolezza nell'*iter legis* o, più precisamente, nella fase decisionale che conduce all'approvazione della legge. In questo senso v. sentenza 376/1995: il giudice rimettente evidenzia che la legge regionale contestata non avrebbe la connotazione della norma interpretativa perché *«compie una operazione di integrazione testuale, e cioè prevede delle limitazioni alla spettanza del rimborso (...) contenute nel previgente disposto normativo»*. Per questo motivo *«vi sarebbe (...) un eccesso di potere legislativo nonché una violazione dei principi costituzionali che regolano la formazione delle leggi e di quello di ragionevolezza ex art. 3 della Costituzione»*. Tanto premesso, il rimettente evidenzia la lesione dell'articolo 3 Cost. perché la legge, considerata innovativa e retroattiva, sarebbe contraria al principio di ragionevolezza *«lederebbe rapporti preteriti e quindi intangibili»*. Secondo la Corte l'oggetto del sindacato costituzionale in materia non s'è mai trovata un'applicazione pacifica da parte degli operatori del diritto, sicché l'intervento interpretativo ha una propria ragione d'essere. Quindi – conclude la Corte – *«non apparendo sostenibile che il caso oggetto di quel giudizio fosse l'unico in cui potesse sorgere questione di interpretazione (...), era ragionevole un intervento che inquadrasse l'interpretazione e l'applicazione entro i principi generali del pubblico impiego e dei relativi trattamenti economici accessori»*. Si appalesa, ancora una volta, come il contrasto interpretativo e, quindi, applicativo di una disposizione non sia più solo "il" ovvero "un" presupposto che giustifica l'intervento interpretativo.

incerta applicazione della norma nel passato: *«la norma denunciata trova, dunque, la giustificazione della propria efficacia retroattiva, sotto il profilo della ragionevolezza, nella esistenza di un obiettivo dubbio ermeneutico sulla natura del termine previsto dal citato art. 36-bis [ci si chiedeva, nel caso di specie, se il termine fosse perentorio, come proposte dal rimettente in ossequio ad un orientamento giurisprudenziale ritenuto consolidato dal giudice a quo, ovvero avesse assunto, in ragione dell'intervento interpretativo, carattere meramente ordinatorio], nella gravità, più volte sottolineata anche dalla dottrina, delle conseguenze che da siffatta incertezza derivavano in una materia delicata quale è quella dei controlli sulle dichiarazioni dei redditi, e nella circostanza che l'interpretazione imposta dal legislatore risulta compatibile con il testo della norma ed anzi conforme ad una delle letture già prospettate dalla giurisprudenza»*.

In questa pronuncia si evidenziano tre fondamentali nodi problematici: a) la ragionevolezza; b) il nesso tra ragionevolezza e retroattività; c) gli effetti, considerati ragionevoli e quindi conformi al dettato costituzionale, della retroattività interpretativa sull'affidamento⁴¹².

A tal proposito ci soccorre la produzione dottrinale: nella sentenza appena citata, la Corte ritiene presente il presupposto giustificativo dell'intervento interpretativo che è la presenza di un dubbio applicativo o ermeneutico⁴¹³.

Tale affermazione – anche se criticata da parte della dottrina perché ritenuta espressione della indebita sovrapposizione delle categorie della retroattività (ragionevole) e della interpretazione autentica⁴¹⁴ – è essenziale poiché indica il passaggio della giurisprudenza costituzionale nella direzione che impone di valutare la costituzionalità della norma interpretativa retroattiva non già dal punto di vista della loro natura e nemmeno di considerarne, in termini che potremmo definire eziologici, la stretta presenza di dubbi ermeneutici o applicativi che rappresentano, comunque, solo ciò che abbiamo definito *occasio legis*: il contrasto interpretativo o applicativo rileva non già per legittimare o

⁴¹² Detto altrimenti: la Corte ritiene, al contempo, retroattiva la norma interpretativa e ragionevole la retroattività della norma stessa. Più precisamente, essendosi già spiegato il motivo per il quale la legge interpretativa sia da considerarsi retroattiva (e, quindi, perché la Corte qualifica, conformemente alle proprie pronunce, la legge interpretativa come legge retroattiva), resta da chiedersi in cosa consista la ragionevolezza della retroattività propria della disposizione interpretativa.

⁴¹³ I giudici scrivono che la norma interpretativa troverebbe *«la giustificazione della propria efficacia retroattiva, sotto il profilo della ragionevolezza, nella esistenza di un obiettivo dubbio ermeneutico»*.

⁴¹⁴ E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, Giuffrè, 2006, pp. 233, 234

giustificare l'intervento del legislatore interprete ma assume un valore solo funzionalmente alla valutazione della ragionevolezza del carattere retroattivo delle norme interpretative⁴¹⁵.

Vale la pena ricordare, in ultima istanza, il commento alla sentenza fornitoci dalla relazione annuale del Presidente della Corte costituzionale nel 2000 che riportiamo in nota per motivi di praticità espositiva⁴¹⁶.

La pronuncia dedica molta attenzione al profilo della ragionevolezza giustificatrice dell'efficacia retroattiva e ciò – a parere di chi scrive – anche per evitare di contraddire quanto, in precedenti e più risalenti pronunce⁴¹⁷, è stato dalla stessa Corte ammesso in materia di efficacia retroattiva di una disposizione: essa è ammessa solo in costanza di un'effettiva causa giustificatrice⁴¹⁸.

⁴¹⁵ A. Anzon in A. Anzon (a cura di), *Le leggi di interpretazione autentica tra Corte costituzionale e legislatore. Atti del seminario di Roma del 5 ottobre 2000*, in Quaderni della Rivista di Diritto Costituzionale, Torino, Giappichelli, 2000, p. 6

⁴¹⁶ G. Vassalli, *La giustizia costituzionale nel 1999 – Conferenza stampa del Presidente Giuliano Vassalli (Palazzo della Consulta, 20 gennaio 2000)*, Corte costituzionale, in www.cortecostituzionale.it, p. 36.

In questa occasione si ricorda che la legge interpretativa «può intervenire retroattivamente onde eliminare istituti la cui sopravvivenza (...) si ritenga irrazionale ovvero incidere sulla tutela giurisdizionale diretta ad applicare il diritto oggettivo». Nello specifico caso della legge interpretativa, la retroattività trova fondamento «nell'esistenza di un obiettivo dubbio ermeneutico in sede giurisdizionale e dottrinale» che, proprio grazie alla ragionevole retroattività può essere superato. Nondimeno – premette il relatore – nulla si può eccepire in relazione alla violazione del principio di irretroattività della legge dacché, «fermo il disposto dell'articolo 25 della Costituzione [operante esclusivamente sul piano del divieto di retroattività della norma penale incriminatrice], una legge può agire sul piano sostanziale con effetti retroattivi, salva l'osservanza dell'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica» che, tuttavia, in questo caso non pare sussistere per le ragioni che di seguito esporremo.

Inoltre, l'operato della Corte costituzionale, così come illustrato dalla citata relazione dell'allora Presidente, è stato criticato dalla dottrina. Si noti, ad esempio, l'osservazione mossa da un autorevole tributarista il quale riassume nel seguente modo la pronuncia in oggetto: la Corte ha deciso che, essendo la legge di interpretazione autentica una legge di carattere retroattivo e vigendo il divieto di retroattività solamente nell'ambito indicato dall'articolo 25 Cost. – come pure ricordato dal Vassalli –, allora l'efficacia retroattiva della norma interpretativa non può essere contestata (così E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, Giuffrè, 2006, p. 85). L'autore continua, criticando l'approccio della Corte al tema sottoposto alla sua attenzione, ritenendo che i giudici costituzionali abbiano “deciso in fretta” e “senza chiarire” alcunché in merito alla portata di una disposizione interpretativa e retroattiva (p. 233). La massima espressa nella pronuncia, secondo il De Mita, sarebbe riassumibile partendo dal presupposto – affermato dai giudici della Corte ma smentito e, addirittura, posto tra i motivi di remissione dai giudici *a quibus* – dell'inesistenza di un orientamento interpretativo e applicativo uniforme; quindi, dacché esiste incertezza, pare ragionevole l'intervento chiarificatore del legislatore interprete e non v'è motivo alcuno per interrogarsi sulle differenze strutturali tra legge meramente retroattiva e legge interpretativa (e ciò trova spiegazione, come già visto, proprio nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale).

⁴¹⁷ V. ad es. sentenza 155/1990

⁴¹⁸ La ragione per la quale l'efficacia retroattiva deve ritenersi eccezionale, è la presenza nell'ordinamento di due limiti: il primo, desunto dal già citato articolo 25 Cost., il secondo desunto dall'articolo 11 delle preleggi che, pur avendo efficacia non estesa al rango costituzionale, costituisce – come si è già affermato in precedenza – uno dei principi fondamentali del nostro sistema legale in funzione della tutela dell'affidamento.

La deroga al vigente principio di irretroattività, quindi, è da ricavarsi proprio dalla ragionevolezza: laddove l'intervento retroattivo è ragionevole perché funzionale, come nel caso oggetto della sentenza 229/1999, a risolvere una questione di incerta interpretazione e applicazione del diritto, allora, indifferentemente dalla natura realmente interpretativa ovvero innovativa della norma censurata, la retroazione è giustificata.

Resta, ora, da chiarire quale sia l'eventuale rilevanza dell'affidamento nel ragionamento dei giudici della Corte. La dottrina ha puntualizzato che, in presenza di contrastanti soluzioni interpretative o applicative, tanto in ambito giudiziale che amministrativo, la Corte avrebbe escluso la fondatezza delle eccezioni di incostituzionalità fondate sulla tutela dell'affidamento⁴¹⁹. Si potrebbe affermare che proprio in ragione dell'obiettivo perseguito dal legislatore con la legge interpretativa (cioè quello di stabilire o ristabilire un ordine interpretativo ed applicativo unitario), sarebbe sacrificabile quella sorta di affidamento basato sulla interpretazione «*plausibile*»⁴²⁰ vigente in un determinato momento storico precedente all'entrata in vigore della disposizione interpretativa.

3.2.4 L'interpretazione autentica alla luce della giurisprudenza della Cedu (cenni)

⁴¹⁹ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 153.

Pare interessante evidenziare che, in assenza di un orientamento consolidato da parte degli operatori del diritto, risulta difficile affermare l'esistenza di diritti quesiti, tali da poter effettivamente fondare la pretesa di una tutela dell'affidamento (così V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 155).

⁴²⁰ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 154.

In merito alla soluzione ermeneutica cd. *plausibile*, la dottrina privatistica, espressasi in materia di interpretazione, ha cercato di fornire un proprio punto di vista che chi scrive pare condivisibile anche sul piano del diritto pubblico. Si è notato che la pronuncia del giudice, in un'ipotetica controversia contrattuale, non può basarsi su «*una delle possibili, e plausibili, interpretazioni*». Il giudice, infatti, avrà l'onere, quantomeno, di argomentare sul perché sia stata scelta quella specifica soluzione interpretativa. Il problema, infatti, si riverserà sul privato: «*che potrà pensare della giustizia il contraente che constaterà che una delle plausibili interpretazioni lo ha sconfitto mentre l'altra, egualmente plausibile, gli avrebbe dato la vittoria, senza un motivo per cui, plausibili entrambe, l'una è stata accolta e l'altra è stata respinta?*» (così A. Gentili, *Senso e consenso. Storia, teoria e tecnica dell'interpretazione dei contratti (vol. II)*, Torino, Giappichelli, 2015, p. 655). Se ciò ha rilievo nelle vicende contrattuali, efficaci *inter partes* per definizione, a maggior ragione sarà necessario che nel diritto pubblico non vi sia un ricorso alla soluzione *plausibile*. Infatti, declinando sulla sfera pubblicistica il fenomeno della interpretazione *plausibile*, dovremmo affermare che essa altro non è se non l'interpretazione frutto di una delle possibili soluzioni proposte dagli operatori del diritto per il caso concreto; in altri casi e con altri operatori del diritto chiamati ad applicare la medesima disposizione, i risultati potrebbero essere differenti.

Ci si deve chiedere, quindi, se l'interpretazione *plausibile*, nel diritto pubblico, possa avere un qualche rilievo ai fini della tutela dell'affidamento. Se è vero, infatti, quanto sostenuto in merito alle possibili soluzioni contrastanti che potrebbero derivare in assenza di un ordine interpretativo uniforme, è altrettanto vero che – ad esempio – un adempimento di natura tributaria effettuato sulla base di un previo interpello che conferma la soluzione proposta dal contribuente genera, in capo al contribuente, una qualche forma di affidamento. Sarebbe pensabile, quindi, un intervento interpretativo successivo che preveda – sempre a titolo di esempio – una maggiorazione dell'adempimento a causa di una erronea formula di calcolo precedentemente accolta dall'Amministrazione finanziaria nell'interpello?

Ben potrebbe opporsi l'assenza di un diritto quesito da parte del contribuente, tuttavia può trovare spazio questa forma di affidamento che potremmo definire nei termini dello «*stato psicologico*» (così V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 155)? Può trovare spazio un affidamento basato sull'adempimento secondo buona fede, soprattutto avendo a riguardo i principi in materia di buona fede cristallizzati nello statuto del contribuente?

Senza avere la pretesa dell'eshaustività in materia di giurisprudenza della Cedu nell'ambito della interpretazione autentica, pare tuttavia necessario ed interessante dedicare attenzione al fenomeno.

Il principio di irretroattività trova esplicito richiamo nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Più precisamente – come pure accade nell'ordinamento interno – l'articolo 7 della Convenzione, rubricato «*nulla poena sine lege*», cristallizza il principio in base al quale «*nessuno può essere condannato per una azione o una omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato*». Tuttavia, come risulta dall'analisi del citato articolo 7, la disposizione pare essere limitata all'ambito penale⁴²¹.

Ci si deve chiedere, dunque, se esistano riferimenti normativi all'interno della Convenzione europea dei diritti dell'uomo che possano avere un rilievo anche nella legislazione civile. La risposta è affermativa ed è frutto dell'elaborazione giurisprudenziale della Cedu basata sull'articolo 6 della Convenzione, rubricato «*diritto a un equo processo*». Il motivo per il quale i giudici di Strasburgo basano i propri argomenti in materia sull'articolo 6 si spiega con il corollario desumibile dallo stesso: il cd. principio della parità delle armi⁴²² che assume rilievo in ambito processuale.

Per poter comprendere il legame tra provvedimento retroattivo, tendenzialmente lesivo del principio della parità delle armi, e *iter* processuale è necessario procedere all'analisi di una sentenza della Cedu: *Raffinerie greche Stran e Stratis Andreatis c. Grecia*⁴²³. In questo

⁴²¹ In questo senso si osserva come l'articolo 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo non esprima solamente il principio di irretroattività della legge penale ma che esprima, al contempo, la retroattività della legge penale più favorevole. Così B. Biscotti, P. Borsellino, V. Pocar, D. Pulitanò (a cura di), *La fabbrica delle interpretazioni. Atti del VII convegno della facoltà di giurisprudenza (Università degli Studi di Milano – Bicocca)*, Milano, Giuffrè, 2012, p. 102.

Tanto è proposto a riprova del fatto che la fonte citata deve ritenersi interessante solo ai fini dello studio del diritto penale.

⁴²² A. Valentino, *Il principio d'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. 9.

In questo si segnala anche il principio processuale della parità delle armi permea tanto il processo penale come quello civile (sent. *Dombo Beheer B.V. c. Paesi Bassi*).

⁴²³ In questa occasione, una società privata operante nel settore petrolifero raggiunse un accordo contrattuale con lo Stato, affinché il soggetto privato procedesse all'edificazione di una raffineria in seguito agli espropri dei fondi che sarebbero dovuti essere effettuati dalla controparte pubblica. L'accordo in oggetto fu sottoscritto dalle parti in epoca monarchica; in seguito al ripristino della democrazia, il governo ellenico dichiarò unilateralmente nullo l'accordo, poiché non più corrispondente all'interesse nazionale. Acciocché, la società richiese, in sede giudiziale, il rimborso delle spese fino al momento sostenute. Nella menzionata sede, il governo ellenico eccepì la necessità di previo esperimento di un procedimento arbitrale che si espresse in favore della società. In seguito all'esito del lodo arbitrale, il governo si rivolse al Tribunale di Grande Istanza, richiedendo l'annullamento del lodo: il ricorso fu respinto. In seguito all'esito infausto della procedura avanti al tribunale di Grande Istanza, il governo si rivolse alla Corte di Cassazione, richiedendo la sospensione del provvedimento giudiziale. In questa occasione, il giudice relatore espresse un parere favorevole al ricorrente e ciò perché in quel momento il Parlamento ellenico analizzava una proposta di legge volta a consentire la declaratoria di nullità di tutte le clausole contrattuali derivanti dalla stipula di contratti con società private nel

caso, essendo intervenuta una legge di interpretazione autentica e retroattiva nel corso di un procedimento giudiziale, la Cedu fu chiamata ad esprimersi in merito alla conformità di un tale provvedimento con l'articolo 6 della Convenzione. Vale la pena osservare già ora che un intervento siffatto pare orientato a «*modificare* [durante un procedimento pendente] *le regole che il giudice deve applicare*»⁴²⁴, consentendo allo Stato di trarre un vantaggio a giudizio pendente. È questo il caso della fattispecie in analisi: la società ricorrente lamentava «*che l'approvazione da parte del Parlamento di una legge d'interpretazione autentica con portata retroattiva (...), modificando la procedura di risoluzione delle controversie tra lo Stato e i privati, interferiva nel giudizio di cui era parte*»⁴²⁵. Operando in questo modo e, cioè, adottando provvedimenti di natura retroattiva (in questo caso di carattere interpretativo), lo Stato interviene nel corso di un processo mediante uno strumento di cui la controparte non può disporre⁴²⁶, ledendo il principio della parità delle armi.

Non solo: valutando l'applicabilità della Convenzione al caso concreto, la Cedu dovette affrontare la questione relativa al rilievo dell'articolo 6, soprattutto considerando che una delle parti era lo Stato. Infatti, l'articolo 6, in una sua parte, prevede che «*ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti*». Particolarmente interessante è il riferimento ai diritti e doveri di carattere civile: la Cedu affermò che la formulazione del citato articolo 6 deve trovare applicazione indipendentemente dalla natura, pubblica o privata, delle parti coinvolte⁴²⁷; inoltre, essendo l'azione dell'attore rivolta non solo all'ottenimento del rimborso ma anche al riconoscimento dell'obbligazione contrattuale dello Stato, la pretesa dell'attore all'ottenimento del

periodo monarchico. Tale legge prevedeva, ovviamente, la nullità anche delle clausole arbitrali, tale per cui il lodo ottenuto dalla società petrolifera pareva del tutto inutile.

⁴²⁴ A. Díaz-Romeril Gómez, *Las validaciones legislativas en derecho francés. La jurisprudencia del Tribunal europeo de derechos humanos en la materia*, in *Revista de Administración Pública*, ed. n. 149/1999, p. 472 (traduzione nostra dallo spagnolo)

⁴²⁵ A. Valentino, *Il principio d'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. 10

⁴²⁶ K. Mellech, *Die Rezeption der EMRK sowie der Urteile des EGMR in der französischen und deutschen Rechtsprechung*, Tübingen, Mohr Siebeck, 2012, p. 129 (traduzione nostra dal tedesco)

⁴²⁷ A. Valentino, *Il principio d'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. 11

quantum già stabilito in sede arbitrale è da considerarsi un vero e proprio diritto civile, rientrando nell'articolo 6.

In questo senso, la dottrina ha osservato che le conclusioni della Cedu sarebbero frutto di una vera e propria «generosità»⁴²⁸ interpretativa. Ciò emergerebbe chiaramente dalla lettura dell'articolo 6 che si limita – come già osservato – a menzionare, nello specifico ambito civile, le controversie sui diritti e doveri di carattere civile. Stando a questa struttura, resterebbero potenzialmente escluse dall'applicazione dell'articolo 6 le controversie la cui cognizione è attribuita alla giustizia amministrativa⁴²⁹.

Per ovviare a questo problema, attraverso la soluzione interpretativa della Cedu, furono ricomprese nell'articolo 6 e, dunque, nel novero delle controversie aventi ad oggetto diritti e doveri di carattere civile (anche di natura patrimoniale, come nel caso della sentenza in analisi), tutte quelle controversie il cui esito risulti determinante al fine della tutela dei menzionati diritti e doveri di carattere civile e ciò indipendentemente dalla natura, privatistica o pubblicistica, delle disposizioni applicabili al caso, del plesso giurisdizionale competente ovvero della natura, privata o pubblica, dei soggetti coinvolti⁴³⁰.

Un ulteriore profilo degno di menzione che emerge dall'analisi della sentenza in oggetto è quello relativo alla protezione della proprietà. In questa materia la Cedu prevede la necessità di un giusto equilibrio tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e le esigenze di tutela dei diritti fondamentali dell'individuo, tale per cui la funzione del legislatore, nella regolamentazione della funzione sociale della proprietà, dovrà necessariamente osservare le linee guide dei giudici di Strasburgo, senza scemare l'effettività del diritto di proprietà e la sua tutela mediante interventi prettamente discrezionali⁴³¹. In base a questa ricostruzione, nel corso del procedimento in oggetto, la Cedu riconobbe la pretesa del ricorrente quale espressione dell'articolo 1 del Protocollo addizionale. In tal senso, l'intervento dello Stato ellenico, collocato cronologicamente dopo l'esperimento del procedimento arbitrale che riconobbe la legittimità della pretesa della società, ruppe, «a spese dei ricorrenti, l'equilibrio che deve sussistere tra la

⁴²⁸ A. Díaz-Romeral Gómez, *Las validaciones legislativas en derecho francés. La jurisprudencia del Tribunal europeo de derechos humanos en la materia*, in *Revista de Administración Pública*, ed. n. 149/1999, p. 472 (traduzione nostra dallo spagnolo)

⁴²⁹ *Ibid.*

⁴³⁰ A. Díaz-Romeral Gómez, *Las validaciones legislativas en derecho francés. La jurisprudencia del Tribunal europeo de derechos humanos en la materia*, in *Revista de Administración Pública*, ed. n. 149/1999, p. 473 (traduzione nostra dallo spagnolo)

⁴³¹ A. Zella, *Il diritto di proprietà tra ordinamento interno e Cedu*, Key editore – Cendon/Book, Vicalvi, 2015, p. 58

salvaguardia del diritto di proprietà e le esigenze dell'interesse pubblico» che sono alla base del bilanciamento tra esigenza pubblica e tutela della proprietà privata dell'articolo 1 del Protocollo addizionale⁴³².

Tuttavia, si deve considerare che pur in presenza di un orientamento contrario agli interventi retroattivi (e interpretati) da parte del legislatore in pendenza di un procedimento giurisdizionale, non si deve ritenere che la Cedu escluda, *tout court*, l'ammissibilità di questo istituto.

È questa la massima che si può trarre dalla sentenza *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society e Yorkshire Building Society c. Regno Unito*⁴³³.

Pur in costanza di un intervento di interpretazione autentica da parte del legislatore tributario, la Cedu, in questo caso, non riconobbe nella condotta dello Stato inglese una violazione. Infatti – concluse la Cedu – laddove l'intervento di interpretazione autentica sia funzionale al perseguimento di una finalità legittima volta a tutelare l'interesse generale, questa non costituisce violazione dell'articolo 6⁴³⁴.

Si noti, tuttavia, come la formula utilizzata dalla Cedu – cioè quella dell'interesse generale – non sia del tutto scontata nel momento applicativo. È questo il caso *Organismes du régime général de sécurité sociale des départements d'Alsace et de Moselle*, successivamente arrivato all'attenzione dei giudici di Strasburgo. In quest'occasione, il legislatore francese intervenne mediante un provvedimento retroattivo. La Corte costituzionale francese non dichiarò illegittimo l'intervento del legislatore poiché risultava sorretto da due finalità: ristabilire l'unitarietà interpretativa ed evitare una disparità nei trattamenti economici sociali. Anche in questo caso, i giudici francesi ricondussero i due

⁴³² In ambito di prelievo tributario, si deve rilevare che l'articolo 1 del Protocollo assume rilievo soprattutto nella distinzione tra quello che possiamo definire un prelievo confiscatorio e quello che è un prelievo non confiscatorio e, dunque, ordinario. Per la tassazione, la legislazione assume rilievo soprattutto nella misura in cui la destinazione delle risorse prelevate sia funzionale a garantire la tutela dell'interesse generale, evitando, di fatto, la confisca. Così V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, pp. 226, nota 161

⁴³³ Nel caso di specie, il ricorrente lamenta l'introduzione di una norma di interpretazione autentica che sarebbe stata funzionale a impedire il ricorso al giudice per l'ottenimento del rimborso di un pagamento tributario effettuato in ragione di una doppia imposizione (avvenuta durante un periodo di regime transitorio). Invero, in seguito all'annullamento di un regolamento in materia tributaria, il Parlamento, in un momento successivo, confermò la validità dello stesso mediante una disposizione retroattiva.

⁴³⁴ Si noti che la Cedu fu chiamata anche ad argomentare in merito alla possibilità di sindacare la condotta dello Stato inglese in base all'articolo 1 del Protocollo che tutela la proprietà. Tuttavia, non è nostra intenzione dedicare maggiore attenzione alla questione.

fondamenti posti alla base dell'intervento legislativo all'interesse generale⁴³⁵. Tuttavia, pur in presenza del presupposto dell'interesse generale, la Cedu ritenne infondati gli argomenti della Corte francese, sostenendo che l'unitarietà interpretativa doveva essere demandata ad eventuali interventi della Corte di cassazione; altrettanto infondate sarebbero le ragioni di natura economica. Per questi motivi, anche in questo caso, l'intervento retroattivo francese venne ritenuto contrario all'articolo 6.

3.2.5 Alcune considerazioni conclusive

Affermare – come pure è stato fatto dalla Corte – la non necessaria verifica della differenza tra legge interpretativa e legge innovativa non pare convincente.

Come è stato osservato in dottrina, l'indifferenza può assumere un rilievo nel solo caso in cui la disposizione interpretativa stessa preveda la propria retroattività; in caso contrario, laddove manchi un espresso richiamo alla retroattività della propria efficacia, una disposizione, innovativa *de facto*, non potrebbe retroagire sul mero piano interpretativo⁴³⁶.

Non pare condivisibile l'idea della “retroazione interpretativa” in ragione della stessa funzione della interpretazione. Infatti, l'attività interpretativa degli operatori del diritto è sempre funzionale a decidere un caso concreto ed è quindi funzionale ad incidere direttamente sui rapporti intersoggettivi⁴³⁷. Se l'interpretazione risponde ad una esigenza operativa specifica e se la norma contenente la disposizione interpretativa fosse retroattiva, allora, per quanto detto, vi sarà una specifica applicazione della disposizione ad un caso collocato nel passato. Il risultato di tale applicazione, da valutarsi caso per caso, potrebbe astrattamente, essere innovativo, indifferentemente – come sostenuto dalla Corte – dalla

⁴³⁵ K. Mellech, *Die Rezeption der EMRK sowie der Urteile des EGMR in der französischen und deutschen Rechtsprechung*, Tübingen, Mohr Siebeck, 2012, p. 129 (traduzione nostra dal tedesco)

⁴³⁶ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, pp. 162, 163.

Tuttavia, pur condividendo l'opinione della citata autrice, non pare corretta (almeno alla luce della giurisprudenza costituzionale in materia di retroattività in generale e non solo in riferimento alla sentenza 229/1999 che pure pare ispirare il paragrafo oggetto di citazione in ragione di un espresso richiamo alla pronuncia medesima) l'affermazione della stessa, nella parte in cui sostiene che l'indifferenza tra norma interpretativa ed innovativa non avrebbe rilievo nel solo caso in cui la disposizione interpretava esprimesse, in maniera più o meno manifesta, la propria retroazione *dacché*, se così fosse, la norma innovativa (come pure quella interpretativa espressamente retroattiva) incontrerebbero il limite dell'articolo 11 delle preleggi. Tale limite, tuttavia, è tutto meno che invalicabile: come dimostrato dalla giurisprudenza costituzionale, l'articolo 11 delle preleggi esprime certamente un principio (a nostro avviso, una regola) dell'ordinamento ma tale sarebbe derogabile in presenza di specifiche cause di giustificazione. Con ciò, la retroattività pare comunque ammissibile.

⁴³⁷ F. Petrillo in *Il diritto - Enciclopedia giuridica del Sole 24 Ore (vol. VIII)*, voce “interpretazione giuridica”, Milano, Il Sole 24 Ore, 2007, p. 156

valutazione circa la natura realmente interpretativa piuttosto che innovativa della disposizione.

Pur a fronte del citato superamento dell'indagine circa il presupposto (necessaria prima e meramente contingente poi) della presenza di un contrasto interpretativo ed applicativo e avendo, in un secondo momento, escluso tale premessa dal novero concettuale del "presupposto" per ricondurlo a quello della "ragionevolezza"⁴³⁸ giustificatrice dell'intervento interpretativo retroattivo, pare opportuno evidenziare che – anche prendendo spunto dalla sentenza 229/1999 – senza il previgente contrasto interpretativo, non vi sarebbe stato spazio per affermare la ragionevolezza dell'intervento ermeneutico legislativo. Pare interessante – ad avviso di chi scrive, notare che la Corte – pur non volendosi esprimere nel merito della fondatezza dei vigenti orientamenti interpretativi, ha comunque fatto un richiamo agli stessi, sostenendo che mancasse una prassi applicativa uniforme.

Ci chiediamo, a questo punto, se, a fronte della non decisiva verifica tra disposizione interpretativa e innovativa e quindi a fronte della sostanziale sovrapposizione tra legge interpretativa retroattiva e legge innovativa retroattiva abbia ancora un senso precisare l'esistenza, vera o presunta che sia, di una previgente prassi applicativa non uniforme.

Si potrebbe sostenere che la scelta sia dettata dal bisogno di legittimare la retroattività delle disposizioni. Considerando un precedente della Corte⁴³⁹ appare chiaro che la retroattività viene citata come sostanziale eccezione ordinamentale, ammissibile solo in presenza di specifiche cause di giustificazione, essendo la regola la irretroattività e la retroattività una deroga alla stessa. A fronte di tale premessa pare che la categoria della legge interpretativa, in verità, altro non sia che una forma d'essere della legge retroattiva in genere.

Tralasciando la questione che, per ricostruzione dalla dottrina, vorrebbe il legislatore (specialmente tributario) "affascinato"⁴⁴⁰ dalla prospettiva di poter «*intervenire sul*

⁴³⁸ L'innecessario contrasto interpretativo previgente quale presupposto dell'intervento interpretativo è considerato da taluni indice sufficiente per affermare che l'interpretazione ad opera del legislatore sarebbe nulla più che una tecnica legislativa alternativa, finanche idonea a surrogare la legislazione innovativa (così V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 163). Tuttavia, evidenzia l'autrice, affermare ciò equivale a snaturare la funzione propria della disposizione interpretativa e ciò riteniamo di condividerlo, dovendoci essere, per forza, una differenziazione, quantomeno teleologica, tra legge innovativa e interpretativa.

⁴³⁹ Cfr. sentenza 155/1990, in cui si discusse circa la efficacia retroattiva della fonte interpretativa e circa la natura effettivamente interpretativa di una norma concretamente innovativa

⁴⁴⁰ L. Castaldi in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, *Consenso, equità, e imparzialità nello statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, Giappichelli, 2012, p. 55

passato»⁴⁴¹ aggirando i limiti costituzionali e ed il peso, in termini di responsabilità politica, per aver introdotto una disposizione espressamente retroattiva⁴⁴², a noi pare utile riprendere l'osservazione in base alla quale la presenza di richiami all'affidamento in relazione alle leggi interpretative nelle pronunce della Corte costituzionale sia conseguenza della già citata «*svalutazione dell'indagine circa la natura effettiva di queste [leggi]*»⁴⁴³. Più precisamente: è pacifico che, in seguito all'affermata irrilevanza dell'indagine circa la natura delle leggi, sarà necessario ponderare maggiormente il grado di incisività della nuova disposizione retroattiva, auspicabilmente interpretativa ma potenzialmente innovativa.

Tuttavia, trattando dell'indagine sulla natura innovativa o meno della disposizione interpretativa, si deve riferire che autorevole dottrina ritiene impossibile operare un tale distinguo: a) se si aderisce alla corrente dichiarativa, non sarebbe possibile, sul piano della ragionevolezza, procedere ad un giudizio perché l'interpretazione imposta autenticamente si deve intendere come presente già dalla vecchia legge e verrebbero a mancare i «presupposti stessi per impostare in termini di ragionevolezza un confronto fra le due situazioni normative», poiché mancherebbe il *tertium comparationis*, essendo le due disposizioni presenti un *unicum* sul piano interpretativo⁴⁴⁴; b) è altresì insostenibile l'idea secondo cui la norma interpretata e la norma interpretatrice devono poter coesistere e fondersi in un'unica disposizione, senza che la nuova norma aggiunga nulla rispetto alla precedente, perché la nuova disposizione, sul piano linguistico, non può che riformulare e mutare quanto precedentemente previsto⁴⁴⁵. Inoltre, pur ammettendo una minore incisività sui rapporti passati ad opera della legge interpretativa rispetto alla legge innovativa, si deve comunque constatare che per alcuni soggetti – o, nel caso del diritto tributario, per alcuni

⁴⁴¹ *Ibid.*

⁴⁴² *Ibid.*

⁴⁴³ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 164

⁴⁴⁴ A. Pugiotto, *L'irresistibile ultrattività della legge interpretata autenticamente*, in Ann. Univ. Ferrara, 1998, p. 25 in <http://giuri.unife.it/>.

Vale la pena citare altresì un ulteriore elemento di criticità derivante dall'applicazione della interpretazione autentica: potrebbe emergere profili incostituzionalità sul piano del principio di eguaglianza, potendosi contestare la diversità di trattamento riservata a situazioni giuridiche identiche trattate con due approcci interpretativi diversi (p. 22).

In verità, per quanto s'è già detto in merito alla ragionevolezza, questo punto è stato superato dall'approccio della Corte costituzionale. La tesi dell'autore, tuttavia, non pare errata, essendo arrivata la formalizzazione dell'approccio dei giudici costituzionali solo due anni dopo la pubblicazione del Pugiotto, risalente all'anno 1998.

⁴⁴⁵ A. Pugiotto, *L'irresistibile ultrattività della legge interpretata autenticamente*, in Ann. Univ. Ferrara, 1998, p. 28 in <http://giuri.unife.it/>

contribuenti che hanno adempiuto ai propri doveri secondo buona fede – potrebbe comunque porsi un problema di lesione dell'affidamento⁴⁴⁶.

Siamo, in ultima analisi, alla presenza di una scelta consistente nell'imposizione d'autorità di una interpretazione meramente plausibile, nei termini già esposti in precedenza⁴⁴⁷. E se è vero – come è stato affermato dalla Corte (sentenza 229/1999) nella parte in cui i giudici scrivono che «nessun legittimo affidamento poteva infatti sorgere sulla base di una interpretazione della norma tutt'altro che pacifica e consolidata» – che nessun legittimo affidamento può dirsi esistente laddove manchi una prassi applicativa uniforme, allora non potrà nemmeno affermarsi che l'imposizione di una delle soluzioni prospettate, riconducibili al novero della soluzione plausibili sia idonea a ristabilire, in maniera ragionevole, la certezza del diritto, trattandosi, come è noto, di una mera imposizione che ricorda la categoria della *fictio iuris*⁴⁴⁸. Inoltre, se la certezza del diritto (e, quindi, il tentativo di ristabilirlo mediante una legge interpretativa) è presupposto dell'esistenza dell'affidamento poiché implica un'applicazione uniforme dello stesso, e se la retroattività

⁴⁴⁶ Pur consci che non si potrebbe trattare di affidamento laddove manchi una prassi applicativa uniforme e pacifica.

⁴⁴⁷ Se nel caso dell'interpretazione plausibile alla quale ricorre il giudice trova un riscontro immediato, sotto il profilo della ragionevolezza, nella motivazione della sentenza, altrettanta immediatezza non può essere riconosciuta alla legge.

Pare utile ricordare, infatti, come al potere legislativo non è correlato alcun dovere di motivare i propri atti, ciononostante, benché non previsti in termini di doverosità per il legislatore, la motivazione non deve nemmeno considerarsi vietata (così C. Deodato, *La motivazione delle leggi. Brevi considerazioni sui contenuti della motivazione degli atti normativi del Governo e sulla previsione della sua obbligatorietà*, 2014, pp. 2, 3 in www.federalismi.it). Infatti, esistono fonti, non solo nazionali, che «prescrivono che l'autorità titolare del potere legislativo provveda ad incorporare nel provvedimento approvato l'articolazione dettagliata (spesso nel preambolo, come i considerando degli atti normativi europei) delle ragioni che hanno determinato la relativa deliberazione» (p. 3). Il fatto che la motivazione non sia imposta per la legge è espressione della volontà del corpo elettorale che è, per definizione, sovrana e non richiede alcuna motivazione (p. 4). Ciononostante, al fine di poter conoscere e, conseguentemente sottoporre al sindacato di costituzionalità una legge, può essere utile ricostruire le ragioni che hanno determinato l'approvazione di quella legge.

In questo senso, premessa l'attribuzione della Corte costituzionale a conoscere della *ratio* della legge oggetto di sindacato e premessa la possibilità di ricercare la volontà politica ispiratrice (così M. Picchi, *L'obbligo di motivazione delle leggi*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 22), può avvalersi di supporti documentali quali i lavori preparatori, le relazioni di accompagnamento ed affini (p. 23) per giungere ad un «controllo di ragionevolezza della decisione politica» (p. 23).

⁴⁴⁸ Il riferimento alla *fictio iuris* deve essere inteso in relazione all'argomento dottrinale in base al quale lo scopo della legge interpretativa non sarebbe quello di fornire una interpretazione esatta quanto di fornirne semplicemente una d'autorità. Si manifesta, quindi, la prima finzione giuridica, vale a dire quella secondo la quale la *ratio* della interpretazione autentica sia quella di fornire una soluzione ermeneutica corretta (così A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 20) mentre, in verità, non sarebbe tale intenzione. La seconda finzione che emerge dall'analisi della legge interpretativa si lega all'argomento della tesi dichiarativista che non vorrebbe attribuire alla legge interpretativa una efficacia retroattiva (così A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 16) poiché affermare ciò – per dirla con le parole della dottrina – genererebbe un errore concettuale (così P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 66).

è, per definizione, un istituto contrastante, almeno in astratto, con la certezza del diritto e con l'affidamento, come si può affermare che un intervento retroattivo possa ragionevolmente ristabilire proprio quell'uniformità e quell'affidamento con cui è in contrasto?

Appare più chiaro, quindi, il vero problema: l'efficacia retroattiva di tali interventi. In questo senso ci pare di condividere l'opinione della dottrina in base alla quale sarebbe necessario superare la concezione della naturale retroattività della legge interpretativa⁴⁴⁹, anche per consentire una demarcazione più netta tra le funzioni della legge interpretativa e la legge innovativa, essendovi ora una sostanziale identità tra le due categorie.

Assumendo che la legge interpretativa trova ragione d'essere nella sua funzione di ristabilire l'ordine applicativo uniforme senza apportare sostanziali modifiche alla legislazione vigente, si potrebbe giudicare la legge interpretativa come effettivamente tale ovvero come legge innovativa solo in costanza di un sindacato nel merito. Tuttavia, come è stato detto in precedenza, tale sindacato è venuto meno. Inoltre, anche se non fosse venuto meno in conseguenza delle pronunce della Corte costituzionale, stando a quanto suggerito dalla dottrina, sarebbe comunque impossibile procedere ad una indagine di questo genere per ragioni logiche⁴⁵⁰.

Se, invece, esistessero effettivi contrasti applicativi tali da ingenerare nefaste conseguenze sul piano della certezza del diritto, un intervento interpretativo potrebbe essere comunque essere ammesso *pro futuro*? In questo caso verrebbe meno la criticità derivante dalla retroattività, vera o presunta, e non si emergerebbe nemmeno l'esigenza di indagare la natura dell'intervento legislativo, essendo del tutto indifferente la portata innovativa ovvero solo interpretativa, essendo gli effetti proiettati per il futuro e non essendovi particolari limitazioni a legiferare – soprattutto in modo innovativo – *pro futuro*. Si avrebbe, ancora una volta, una potenziale identità tra legge innovativa e legge interpretativa per quanto riguarda la proiezione dell'efficacia verso il futuro ma si avrebbe – almeno per chi aderisse all'idea di un distinguo eziologico (e teleologico) tra legge interpretativa e legge innovativa – una differenza della legge interpretativa dovuta alla causa che induce il legislatore ad adottare questa misura: l'esistenza di un disordine interpretativo ed applicativo della norma.

⁴⁴⁹ A. Anzon in A. Anzon (a cura di), *Le leggi di interpretazione autentica tra Corte costituzionale e legislatore. Atti del seminario di Roma del 5 ottobre 2000*, in Quaderni della Rivista di Diritto Costituzionale, Torino, Giappichelli, 2000, p. 11

⁴⁵⁰ A. Pugiotto, *L'irresistibile ultrattività della legge interpretata autenticamente*, in Ann. Univ. Ferrara, 1998, p. 27 in <http://giuri.unife.it/>

3.2.6 Legge interpretativa e statuto dei diritti del contribuente

Benché sia stata affermata la sostanziale equivalenza tra la legge interpretativa e legge innovativa retroattiva, nello statuto dei diritti del contribuente è ravvisabile una tendenza contraria. Come è stato osservato, nella l. 212/2000 l'equiparazione tra la norma interpretativa e quella innovativa retroattiva risulta «*anacronistica*»⁴⁵¹ e ciò in ragione della differente regolamentazione riservata alle due categorie che è indice della volontà del legislatore di operare un distinguo tra i due istituti⁴⁵².

La *sedes materiae* nello statuto si trova negli articoli 1 c. 2 e 3 c. 1: mentre l'articolo 1 c. 2 prevede che «*l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali*»⁴⁵³, l'articolo 3 c. 1 prevede che «*salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo*».

Analizzando i due articoli, si può potremmo sostenere che il legislatore riconosce alla legge interpretativa una implicita retroattività. In questo senso, autorevole dottrina – parlando di «*errore concettuale*» nell'assegnazione di efficacia retroattiva alla legge interpretativa⁴⁵⁴ – ritiene che la redazione dello statuto sarebbe fuorviante poiché non risulterebbe corretto equiparare la legge interpretativa alla legge retroattiva e, dunque, non vi sarebbe nemmeno ragione di legare la previsione dedicata alla disposizione interpretativa con quella dedicata al divieto di retroattività. Appare evidente che l'autore abbraccia la tesi dichiarativista della legge interpretativa: rimandando il lettore all'apposita parte della trattazione riservata a questa teoria, riteniamo di non condividere questa posizione per le ragioni già enunciate

⁴⁵¹ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 166

⁴⁵² *Ibid.*

⁴⁵³ L'articolo 1 c. 2 continua così: «*e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica*». Tralasciando la questione della retroattività, si evince che lo statuto impone al legislatore interprete di procedere solo mediante legge ordinaria e previa espressa qualifica della natura interpretativa della disposizione. L'imposizione di una riserva di legge ordinaria, in particolare, è stata oggetto di critiche da parte della dottrina perché agevolmente derogabile dal legislatore (non essendo di rango costituzionale) e risponderebbe solo all'esigenza di limitare l'uso del decreto legge nei casi di interpretazione autentica (V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 166, nota 235; v. anche Fondazione Luca Pacioli, *Statuto in materia dei diritti del contribuente*, Studio n. 2, documento n. 7, Roma, 2002, p. 6).

Come si è già detto trattando del rapporto tra riserva di legge ordinaria, decretazione d'urgenza e statuto dei contribuenti, nulla osta a che in materia tributaria di proceda mediante decreto legge purché – come evidenziato dalla dottrina (Marongiu) – sussistano i presupposti della eccezionale necessità ed urgenza. Quindi, a noi pare che se sussistessero i requisiti appena menzionati, pur in presenza della limitazione imposta dallo statuto in materia di decretazione d'urgenza, non vi sarebbero particolari ostacoli a procedere all'interpretazione autentica anche mediante decreto legge, essendo i requisiti della necessità ed urgenza di rango costituzionale e, per questo, gerarchicamente sovraordinati ai limiti contenuti nella l. 212/2000.

⁴⁵⁴ P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 66

quando s'è tentato di indagare la natura della legge interpretativa. Infatti, come è stato suggerito dalla dottrina, laddove – come avviene nella tesi dichiarativista – venisse meno l'idea della successione di leggi nel tempo (e, quindi, laddove venisse meno anche la retroattività⁴⁵⁵), verrebbe meno anche il presupposto di tutela previsto dall'articolo 25 Cost. in materia penale⁴⁵⁶ che è l'unico limite espresso e di rango costituzionale alla retroattività. La naturale conseguenza di tale affermazione è che non si potrebbe nemmeno affermare l'esistenza di una qualche forma di tutela di rango costituzionale contro la retroattività nel diritto tributario, dal momento che non esistono tutele nemmeno nel diritto penale.

Di più: la dottrina ha altresì ravvisato nel combinato disposto degli articoli 1 c. 2 e 3 c. 1 dello statuto un effetto che potremmo definire “positivizzante” del fenomeno della interpretazione autentica. Infatti, come già detto precedentemente, nell'ordinamento italiano manca un espresso richiamo alla disciplina della interpretazione autentica, tanto che solo dopo un intervento della Corte costituzionale è stato possibile affermare la conformità dell'istituto con i principi ordinamentali. Per questo motivo, nel combinato disposto delle norme citate vi sarebbe, in realtà, null'altro che il tentativo del legislatore di affermare la propria attribuzione in materia interpretativa e ciò anche se lo scopo dichiarato dello statuto è quello di disciplinare l'istituto⁴⁵⁷, evitandone l'abuso, e non quello di definire l'eventuale allocazione del potere di interpretazione autentica.

Altri autori, in relazione all'articolo 1 c. 2 dello statuto, hanno sostenuto – contrariamente alla tesi dell'errore concettuale⁴⁵⁸ – che l'intenzione del legislatore della l. 212/2000 fosse quella di operare un effettivo distinguo tra la legge realmente interpretativa, utile alla soluzione di controversie interpretative ed applicative, e quella retroattiva ed innovativa, soprattutto se funzionale ad accordare un trattamento di favore all'amministrazione

⁴⁵⁵ In questo senso, aderire alla tesi dichiarativista implica – «*in termini sostanzialmente fuorvianti*» – affermare la estraneità della norma interpretativa rispetto ai problemi della retroattività poiché, in ragione della tesi accolta, si assisterebbe ad un semplice fenomeno di retrospizione (così L. Castaldi in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, *Consenso, equità, e imparzialità nello statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, Giappichelli, 2012, p. 65).

⁴⁵⁶ Infatti, non avrebbe nemmeno più senso affermare che la legge di interpretazione autentica è vietata in ambito penale in quanto naturalmente retroattiva: «*qualunque altro limite specifico alla retroattività legislativa posto in Costituzione finisce per non operare nei confronti di leggi interpretative, proprio perché queste formalmente non innovano l'ordinamento e dunque non operano retroattivamente*» (così A. Pugiotto, *L'irresistibile ultrattività della legge interpretata autenticamente*, in Ann. Univ. Ferrara, 1998, p. 24 in <http://giuri.unife.it/>).

⁴⁵⁷ L. Castaldi in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, *Consenso, equità, e imparzialità nello statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, Giappichelli, 2012, p. 64

⁴⁵⁸ P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 66

finanziaria⁴⁵⁹. Tuttavia, come si è già detto precedentemente, non vi sarebbe modo, ad eccezione della ragionevolezza, – stando all’attuale orientamento della Corte costituzionale e, indipendentemente dagli orientamenti giurisprudenziali, in ragione di obiettive impossibilità logiche⁴⁶⁰ – per procedere ad un’indagine sulla cd. cripto-retroattività ovvero sul merito della disposizione oggetto del sindacato costituzionale. A noi non pare di condividere questa posizione, non solo in ragione dei motivi appena esposti ma anche in ossequio all’evoluzione storica della legislazione in esame: se, infatti, i lavori dello statuto sono iniziati alla metà degli anni Novanta, è altresì vero che l’entrata in vigore dello statuto stesso risale all’anno 2000, quindi in un momento in cui l’orientamento della giurisprudenza costituzionale in materia di interpretazione autentica pare essere ormai strutturato nei suoi elementi fondamentali. Non avrebbe nemmeno senso procedere all’emanazione di una legge di tale importanza omettendo di considerare i più recenti orientamenti dei giudici costituzionali in una materia espressamente menzionata, come lo è quella sulla interpretazione autentica.

Altri autori – probabilmente nel tentativo di superare l’attuale orientamento della giurisprudenza costituzionale⁴⁶¹ – riconoscono nella formulazione dell’articolo 1 c. 2, nella parte in cui impone che l’interpretazione autentica sia ammessa solo in casi eccezionali, con legge ordinaria e previa qualificazione espressa delle disposizioni come fonti di interpretazione autentica, una soluzione al problema della valutazione circa l’effettiva natura interpretativa della disposizione⁴⁶². Alla luce di quanto si è già detto in merito all’orientamento della Corte costituzionale in materia di interpretazione autentica, non pare (più) rilevante operare una valutazione sulla natura realmente interpretativa della disposizione poiché il sindacato costituzionale non è più effettuato sulla base di questo parametro, dovendosi basare, attualmente, la valutazione dei giudici costituzionali sul parametro della ragionevolezza. Inoltre, pur volendo ammettere la bontà di questa tesi, la Corte, in una pronuncia assai datata e già menzionata in precedenza, ha comunque sostenuto che l’autoqualificazione della legge come interpretativa non avrebbe impedito ai

⁴⁵⁹ A. Fantozzi, *Diritto tributario (IV ed.)*, Torino, UTET, 2012, pp. 169, 170

⁴⁶⁰ A. Pugiotto, *L’irresistibile ultrattività della legge interpretata autenticamente*, in Ann. Univ. Ferrara, 1998, p. 24 in <http://giuri.unife.it/>

⁴⁶¹ La nostra affermazione di cui alla nota successiva pare avvalorata dalla formulazione della frase riportata nella nota successiva. Infatti – scrivono gli autori - «ciò [l’espressa indicazione della natura interpretativa del contenuto di una disposizione] sembra eliminare quella necessità di indagine sulla natura sostanzialmente innovativa o interpretativa di una nuova disposizione che in passato ha dato luogo a innumerevoli contenziosi giunti fino alla Corte costituzionale».

⁴⁶² Fondazione Luca Pacioli, *Statuto in materia dei diritti del contribuente, Studio n. 2, documento n. 7*, Roma, 2002, p. 6

giudici costituzionali di effettuare una valutazione nel merito della reale natura della disposizione.

Per quanto riguarda, invece, l'efficacia temporale delle disposizioni tributarie, l'articolo 3 c. 1 prevede che queste non abbiano effetto retroattivo, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 1 c. 2. Anche a proposito di questo problema, la dottrina ha tentato di fornire svariate soluzioni interpretative. Stando ad una prima lettura, emerge che le disposizioni tributarie dovrebbero avere efficacia *pro futuro*; l'eccezione a questa regola è rappresentata dal caso indicato dall'articolo 1 c. 2 che pare ammettere la retroattività della legge interpretativa⁴⁶³. Per questi motivi si è affermato che: a) stando allo statuto, la legge interpretativa ha naturalmente carattere retroattivo; b) nello statuto, la irretroattività è solo un principio e non una regola, sicché pare ammissibile la deroga⁴⁶⁴. Stando a questa lettura, ben si potrebbe concludere affermando che lo scopo dello statuto e, nello specifico, degli articoli analizzati, sia quello di porre un limite all'abuso della legge interpretativa che viene designata come strumento eccezionale a disposizione del legislatore che dovrà oltretutto, legiferare con legge ordinaria e indicando espressamente le disposizioni di interpretazione autentica.

La vocazione garantista⁴⁶⁵ della l. 212/2000 sarebbe desumibile anche dai principi cristallizzati in materia di retroattività della disposizione tributaria. In particolare, il combinato disposto degli articoli 1 c. 2 e 3 c. 1 consentirebbe una interpretazione delle disposizioni tributarie conforme a quanto affermato dalla giurisprudenza costituzionale in merito alla natura dell'articolo 11 delle preleggi⁴⁶⁶, identificato quale fonte, sia pur di

⁴⁶³ Fondazione Luca Pacioli, *Statuto in materia dei diritti del contribuente*, Studio n. 2, documento n. 7, Roma, 2002, p. 7

⁴⁶⁴ La dottrina, infatti, riconosce all'articolo 3 c. 1, messo in relazione con l'articolo 1 c. 2, la funzione di porre «dei limiti al divieto di retroattività» e di attribuire alla legge interpretativa un carattere eccezionale (così F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario (II ed.)*, Torino, Giappichelli, 2013, pp. 23, 24)

⁴⁶⁵ Di garantismo parla altresì il Marongiu: trattando dello scopo dello statuto e, in particolare, dei cd. principi generali, ricorda come l'istituto della interpretazione autentica sia stato applicato anche in assenza di contrasti interpretativi e, dunque, in assenza dei presupposti che consentirebbero un intervento di questa specie. Lo statuto, quindi, sarebbe il contenitore di disposizioni «*volte a orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario* [sicché] il *collegamento tra diritto tributario e diritto costituzionale appare più stretto e la Costituzione appare più vicina*» (così G. Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, p. 27 in www.corsomagistratitributari.unimi.it, citando G. Falcone).

⁴⁶⁶ *Ex multis* sentenza 155/1990: in questa occasione, la Corte costituzionale fu chiamata a conoscere in un caso di legge interpretativa (in una questione attinente l'abuso di posizione dominante) e fu altresì sollevata la questione della efficacia retroattiva di una disposizione. La Corte, argomentando in merito alla retroattività, menziona il canone della ragionevolezza – del quale s'è già trattato e che non interesse in questo momento – e riporta in auge anche l'argomento della irretroattività. Stando ai giudici, non si può negare che «*l'irretroattività costituisce un principio generale del nostro ordinamento e, se pur non elevato, fuori della materia penale, a dignità costituzionale, rappresenta pur sempre una regola essenziale del sistema a cui,*

rango non costituzionale, della regola ordinamentale della irretroattività. Secondo l'argomentazione della Corte, non sarebbe vietato il ricorso a disposizioni retroattive *tout court* «*purché esse trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza*» e ciò per tutelare tanto l'affidamento del cittadino quanto per assicurare il rispetto della divisione dei poteri⁴⁶⁷. Lo scopo dello statuto, dunque, sarebbe quello di accogliere quanto già affermato dai giudici costituzionali e riaffermare questa regola mediante la dicitura dell'articolo 1 c. 2 che, nei fatti, riprende la regola della irretroattività già enunciata dall'articolo 11 delle preleggi, salvo consentire, per mezzo del combinato disposto con l'articolo 3 c. 1, la condizionata retroattività della legge interpretativa⁴⁶⁸.

L'attitudine garantista dello statuto in materia di interpretazione autentica, tuttavia, non pare essere pacificamente accolta da tutti gli autori.

Infatti, laddove gli autori citati identificano nel combinato disposto degli articoli 1 c. 2 e 3 c. 1 un tentativo di arginare i fenomeni della retroattività e dell'abuso dell'interpretazione autentica in materia tributaria, altra dottrina ravvisa l'intento del legislatore di affermare, in modo espresso⁴⁶⁹, il proprio potere interpretativo⁴⁷⁰. A favore di questa tesi interverrebbero svariati fattori che cercheremo di riassumere:

- a) L'eccezionalità quale presupposto che consente l'uso della legge interpretativa sarebbe un parametro caratterizzato da un «*buon margine di opinabilità*»⁴⁷¹: come si è già accennato nei paragrafi precedenti, si ritiene che il presupposto che legittima il ricorso alla legge interpretativa sia l'assenza di una interpretazione uniforme da parte degli operatori del diritto. Infatti, se la legge interpretativa ha lo scopo – come parrebbe anche secondo logica – di interpretare ovvero di imporre

salva un'effettiva causa giustificatrice, il legislatore deve ragionevolmente attenersi». Non solo: la Corte identifica nell'articolo 11 delle preleggi la fonte della regola della irretroattività della legge.

⁴⁶⁷ G. Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, p. 30 in www.corsomagistratitributari.unimi.it

⁴⁶⁸ *Ibid.*

⁴⁶⁹ L'aggettivo si spiega ricordando che nell'ordinamento italiano manca un richiamo espresso alla interpretazione autentica sicché il riferimento nello statuto sarebbe il primo esempio di positivizzazione dell'interpretazione autentica e, oltretutto, sarebbe anche – per il combinato disposto degli articoli citati – la fonte che legittima, oltre alla già citata pronuncia della Corte costituzionale, il legislatore ad adottare siffatte disposizioni.

⁴⁷⁰ L. Castaldi in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, *Consenso, equità, e imparzialità nello statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, Giappichelli, 2012, p. 61.

L'autrice ritiene che a fronte di «*formule apparentemente innocue e tralattizie, [il legislatore] abbia operato non già per limitare ma, paradossalmente, per riaffermare (...) il proprio potere interpretativo dei dati legislativi*».

⁴⁷¹ L. Castaldi in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, *Consenso, equità, e imparzialità nello statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, Giappichelli, 2012, p. 62

una specifica interpretazione tra quelle esistenti, non vi sarebbe migliore presupposto di quello appena citato per legittimare un siffatto intervento legislativo. Tuttavia, questo presupposto non pare possa ammettersi pacificamente: è stato osservato che l'interpretazione autentica è senz'altro idonea a mutare la cd. linea di politica del diritto già consolidata in sede giurisprudenziale⁴⁷². In quest'ultimo caso si assisterebbe ad una mera imposizione – come è proprio della legge interpretativa – di una soluzione che sarebbe potenzialmente idonea a contrastare con il diritto vivente⁴⁷³ e con la giurisprudenza. È altresì importante notare che un intervento interpretativo di questo genere sarebbe anche idoneo ad imporre una soluzione contrastante con gli orientamenti giurisprudenziali non già per la presenza di un previo contrasto interpretativo tra gli operatori del diritto bensì in ragione di una semplice rivalutazione (anche politica) dell'interesse generale⁴⁷⁴: in questo caso il contrasto interpretativo potrebbe anche essere assente ma l'intervento interpretativo del legislatore sarebbe comunque legittimo. Se questo fosse il caso, verrebbe meno anche il presupposto della eccezionalità nei termini descritti da alcuni autori e sarebbe necessario procedere ad un inquadramento dell'istituto non già in base ai canoni della l. 212/2000 bensì secondo i canoni già esposti per la legge interpretativa in generale.

- b) La cd. clausola di salvaguardia contenuta nell'articolo 3 c. 1 avrebbe lo scopo di tutelare non già il contribuente bensì il legislatore che ha tentato di mantenere (o di affermare, esplicitandolo) il potere di interpretazione autentica⁴⁷⁵: è doveroso premettere che la cd. clausola di salvaguardia si apprezza solo ricorrendo alla combinazione tra l'articolo 3 c. 1 e l'articolo 1 c. 2. Così procedendo, si evince che lo statuto ha inteso far salve le disposizioni interpretative dal generale divieto di retroattività. L'autrice afferma che questa formulazione ha indotto gli autori ad interrogarsi fondamentalmente sul problema del già citato errore concettuale contenuto nel combinato disposto delle norme in analisi; per altri autori, il

⁴⁷² M. Esposito, A. Loiodice, I. Loiodice, V. Tondi Della Mura, *Temi di diritto costituzionale (II ed.)*, Torino, Giappichelli, 2013, p. 238 citando A. Pugiotto.

Se, quindi, esiste un diritto vivente, questo ben potrebbe disporre dei presupposti di stabilità ed univocità ermeneutica che farebbero venire meno la necessità di un intervento interpretativo che, tuttavia, sarebbe comunque ammissibile.

⁴⁷³ *Ibid.*

⁴⁷⁴ *Ibid.*

⁴⁷⁵ L. Castaldi in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, *Consenso, equità, e imparzialità nello statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, Giappichelli, 2012, p. 65

combinato disposto avrebbe dimostrato la riconducibilità della legge interpretativa alla fattispecie della legge retroattiva⁴⁷⁶.

Facendo questa scelta, il legislatore avrebbe inteso cristallizzare nella legge l'efficacia retroattiva della disposizione tributaria e ciò in deroga alla regola desunta, anche dalla giurisprudenza costituzionale, dall'articolo 11 delle preleggi⁴⁷⁷. Infatti, in base a questa previsione, le leggi tributarie, in genere, dovranno avere efficacia *pro futuro*, salvo non sia presente una deroga espressa. Tuttavia, questo principio varrebbe solo le leggi tributarie non interpretative: per le leggi interpretative tributarie vige, *ex lege*, la regola opposta, in base alla quale tali disposizioni retroagiscono, salvo in caso di deroga che imponga una efficacia *pro futuro*⁴⁷⁸.

Se così fosse, si sarebbe verificato un sovvertimento – assimilabile ad una deroga senza espressi richiami – del contenuto dell'articolo 11 delle preleggi che, sebbene relegato ad una efficacia interpretativa, rappresenta una «regola ermeneutica»⁴⁷⁹ ordinamentale di primaria importanza. Riemerge, a questo punto, l'annosa e già delineata questione della equiparabilità della legge interpretativa alla legge retroattiva⁴⁸⁰.

⁴⁷⁶ *Ibid.*

⁴⁷⁷ E, per esteso, anche in deroga alla regola, assorta a principio di diritto tributario, positivizzata dall'articolo 1 c. 2 dello statuto (derivata dall'articolo 11 delle preleggi), in base a quanto riportato nelle pagine precedenti citando il Marongiu.

⁴⁷⁸ L. Castaldi in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, *Consenso, equità, e imparzialità nello statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, Giappichelli, 2012, p. 67

⁴⁷⁹ A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 65

⁴⁸⁰ Stando alla dottrina, laddove si ritenessero equiparabili i due tipi di legge, le «spie linguistiche» contenute nella disposizione sarebbero nulla più che l'indice, più o meno manifesto, della retroattività della disposizione; se, invece, si ritiene esistente una differenza teleologica tra i due tipi di legge, si dovrebbe valutare l'effettivo intento di fornire, anche retroattivamente, una certa soluzione interpretativa. Sicché, laddove il legislatore volesse derogare alla irretroattività intesa come regola ordinamentale, ben lo potrebbe fare ma attraverso manifestazioni di volontà univoche e chiare (così A. Gardino Carli, *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997, pp. 65, 66).

La retroattività nelle fonti del diritto

1. L'articolo 11 delle disposizioni preliminari al codice civile quale parametro regolatore dell'efficacia della norma nel tempo

Quanto previsto dall'articolo 11 delle preleggi in materia di irretroattività («*la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo*») è stato oggetto di discussione in dottrina e in giurisprudenza.

La *ratio* soggiacente a questa disposizione pare essere quella della logicità cui debba essere ricondotta l'attività giuridica⁴⁸¹ posta in essere in un determinato momento storico. Sulla scorta di questa regola, l'articolo 11 impone che l'attività giuridica sia regolata in base alle norme vigenti nel momento in cui le condotte poste a fondamento dell'atto giuridico si svolgono⁴⁸². L'affermazione impone, come conseguenza logica, di escludere che una determinata attività giuridica sia qualificata o regolata da una norma successiva in maniera diversa rispetto a quanto era imposto al momento in cui si sono verificati i presupposti costitutivi della fattispecie.

Tuttavia, come si è già visto, pur in presenza dell'articolo 11 delle preleggi, il fenomeno della retroattività esiste⁴⁸³ e ci si deve chiedere come ciò sia possibile, in costanza di una formula ordinamentale che prevede che la legge non disponga che per l'avvenire.

In primo luogo, pare opportuno ricordare che l'articolo 11 delle preleggi trova applicazione per le norme prodotte dalle cd. fonti atto⁴⁸⁴ e, quindi, anche per le leggi e gli atti aventi forza di legge. Se, dunque, la prescrizione dell'articolo 11 si applica alla legge, ci si chiede, ancora una volta, come sia ammissibile la retroattività.

Una risposta soddisfacente può essere data solamente osservando la collocazione del citato articolo nel quadro della gerarchia delle fonti del diritto: l'articolo 11 non è che una norma

⁴⁸¹ V. Onida, E. Crivelli in A. Barba, S. Pagliantini (a cura di), *Commentario del Codice Civile – Delle persone: artt. 1 – 10*, Torino, UTET, 2013, voce “Art. 11: efficacia della legge nel tempo”

⁴⁸² *Ibid.*

⁴⁸³ Non volendoci soffermare, rinnovatamene, sulla qualificazione del fenomeno della retroattività, ci pare comunque inadeguato condividere l'opinione dottrinale in base alla quale la retroattività non sia esistente poiché nessuna disposizione può, ovviamente, operare prima della propria vigenza. Se ciò è senz'altro vero, abbiamo già affermato che il fenomeno della retroattività può essere inteso come una qualificazione o riqualificazione di specifici interessi che coinvolgono anche vicende verificatesi nel passato (cfr. Quadri in P. Cendon (a cura di), *Commentario al Codice Civile: artt. 1 – 142*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 182).

⁴⁸⁴ V. Onida, E. Crivelli in A. Barba, S. Pagliantini (a cura di), *Commentario del Codice Civile – Delle persone: artt. 1 – 10*, Torino, UTET, 2013, voce “Art. 11: efficacia della legge nel tempo”

di rango primario⁴⁸⁵. Trattandosi di una disposizione avente la forza della legge e degli atti aventi forza e valore di legge, si ritiene che non sia idonea ad imporre specifici limiti alla legislazione successiva pariordinata⁴⁸⁶.

Se, stando al sistema della gerarchia delle fonti, la legge di rango superiore è idonea ad imporre specifici limiti alla produzione normativa di rango inferiore, può senz'altro affermarsi che, ad esempio, gli atti amministrativi sono vincolati al precetto di cui all'articolo 11 delle preleggi⁴⁸⁷; tuttavia, non può affermarsi la medesima regola per fonti di rango uguale.

A fronte di questa premessa, ci si deve chiedere quale sia il rapporto tra l'articolo 11 delle preleggi e le norme di pari rango entrate in vigore successivamente. La soluzione proposta dalla giurisprudenza e condivisa dalla dottrina riconduce questo rapporto alla categoria della derogabilità dell'articolo 11 da parte delle fonti successive. È questo l'orientamento espresso dalla Cassazione: nella sentenza 1323/1983 i giudici di legittimità, chiamati a decidere un caso riguardante l'interpretazione autentica⁴⁸⁸, precisarono che quanto contenuto nell'articolo 11 delle preleggi costituisca solo «una direttiva di carattere generale che (...) è pienamente derogabile mediante altre norme ordinarie [ivi comprese le norme di interpretazione autentica]». Inoltre, l'unico limite riconosciuto dalla Corte alla retroattività è rappresentato dalle disposizioni di carattere costituzionale che, come è noto, menzionano esclusivamente l'istituto della norma penale incriminatrice⁴⁸⁹. La conseguenza

⁴⁸⁵ *Ibid.*

⁴⁸⁶ P. Cendon (a cura di), *Commentario al Codice Civile: artt. 1 – 142*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 186

⁴⁸⁷ Benché, in base al principio della gerarchia delle fonti, non possano essere ammessi atti di rango inferiore alla legge che abbiano efficacia retroattiva, tanto da indurre la dottrina a ritenere che non vi sia dubbio in merito alla derogabilità della regola da parte di queste fonti subordinate alla legge (P. Cendon (a cura di), *Commentario al Codice Civile: artt. 1 – 142*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 218), si deve prendere atto dell'esistenza del fenomeno della retroattività anche in relazione agli atti amministrativi. Se, infatti, per gli atti amministrativi vige la regola della irretroattività, esistono atti che, stando alla classificazione dottrinale, sarebbero «retroattivi per natura» (ad es. l'annullamento); inoltre, la retroattività pare ammissibile anche nel caso in cui vi sia il consenso dell'interessato ovvero quando l'atto sia funzionale a produrre effetti favorevoli in capo a quest'ultimo (E. Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2010, pp. 577, 578).

⁴⁸⁸ La Cassazione si trovò a dover argomentare in merito alla retroattività e, nello specifico, in merito alla retroattività della legge interpretativa.

⁴⁸⁹ A tal proposito pare opportuno fare riferimento al confronto che intercorse tra i costituenti, in merito all'opportunità o meno di costituzionalizzare il principio di cui all'articolo 11 delle preleggi.

Possono essere ravvisati, come pare chiaro, due orientamenti: l'uno intese proporre la costituzionalizzazione del principio in quanto il medesimo sarebbe «ormai consacrato dalla teoria generale del diritto»; l'altro, lasciando intatta la necessità di costituzionalizzare il principio di irretroattività della norma nel diritto penale, contesta la prima posizione, affermando che, benché non vi sia dubbio alcuno in merito al fatto che l'irretroattività debba «guidare» l'attività legislativa, «nel campo del diritto privato non si può trascurare il carattere specifico di mobilità che lo caratterizza e distingue, specie in materia di diritti sociali, di fronte ai quali non dobbiamo né possiamo fin da questo momento cristallizzare o incatenare in formule rigide la necessaria libertà del legislatore futuro». Così, rispettivamente, gli onorevoli Dominedò e Tupini, *Atti Assemblea Costituente, seduta del 15 aprile 1947*, pp. 2869, 2870.

di tale affermazione è che il legislatore, ad eccezione dell'articolo 25 Cost., non incontra altri e particolari limiti nel procedere alla qualificazione o alla riqualficazione di determinate situazioni passate.

Questa soluzione pare condivisa anche dalla dottrina che parla di derogabilità dell'articolo 11 delle preleggi ad opera di una norma ordinaria successiva⁴⁹⁰, a patto che la deroga sia desumibile in modo espresso dall'atto innovativo⁴⁹¹ ovvero che lo sia in ragione di un'altra norma che intervenisse in un secondo momento⁴⁹².

Quanto affermato impone di analizzare con maggiore attenzione, seppur succintamente, l'istituto della deroga. Come è stato osservato in dottrina, la deroga pone il nesso tra le due norme nei termini del rapporto cd. da genere a specie⁴⁹³, sicché la norma derogata sarà quella generale mentre quella derogante sarà quella particolare.

Diversamente da quanto accade con l'istituto dell'abrogazione, con il quale la norma precedente cessa di essere efficace *pro futuro*, la deroga prevede semplicemente una limitazione del «*campo di applicazione*» della norma derogata⁴⁹⁴, non sortendo su di essa alcuna conseguenza sul piano della efficacia né sul piano della validità della norma che resta vigente a tutti gli effetti. Si noti che la regola in base alla quale la legge speciale deroga la legge generale non solo non trova alcun fondamento legislativo espresso nel nostro ordinamento: manca anche una specifica definizione dei concetti di generalità e specialità. In ragione di quest'ultimo motivo, la qualificazione di una fattispecie come generale piuttosto che come speciale deve considerarsi un'operazione prettamente

Emerge, in questo senso, l'idea – tutt'altro che infondata – in base alla quale non tutte le retroattività sono da considerarsi lesive. Alcune, infatti, potrebbero essere necessarie per tutelare specifici diritti, ad esempio nell'ambito dei diritti sociali. Ritorna l'idea, già introdotta all'inizio di questa esposizione, in base alla quale non pare possibile distinguere, a priori, una retroattività lesiva e una retroattività di favore.

⁴⁹⁰ V. Onida, E. Crivelli in A. Barba, S. Pagliantini (a cura di), *Commentario del Codice Civile – Delle persone: artt. 1 – 10*, Torino, UTET, 2013, voce “Art. 11: efficacia della legge nel tempo”

⁴⁹¹ F. Galgano, *Trattato di diritto civile (vol. I)*, Padova, CEDAM, 2010, p. 90.

L'autore ammette anche la possibilità che la retroattività derivi non solo come conseguenza di una espressa volontà del legislatore e resa manifesta nel testo della legge ma anche dalla funzione della legge, citando il caso della legge di interpretazione autentica che sarebbe funzionale a «*chiarire il senso di leggi anteriori*». A questo proposito, rimandiamo il lettore all'apposita sezione della trattazione relativa alla legge interpretativa.

⁴⁹² V. Onida, E. Crivelli in A. Barba, S. Pagliantini (a cura di), *Commentario del Codice Civile – Delle persone: artt. 1 – 10*, Torino, UTET, 2013, voce “Art. 11: efficacia della legge nel tempo”.

In questo caso – ad avviso chi scrive – si assisterebbe ad un fenomeno di retroattività doppia *ex post*: il primo effetto retroattivo si avrebbe nella seconda norma che riqualfica la prima norma, attribuendole efficacia retroattiva. Potrebbe trattarsi, ad esempio, di un caso di interpretazione autentica.

⁴⁹³ R. Guastini, *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 118

⁴⁹⁴ R. Bin, G. Pitruzzella, *Diritto pubblico*, Torino, Giappichelli, 2008, p. 264

intellettuale e soggettiva⁴⁹⁵ e – a parere di chi scrive – da ricondursi al piano dell'interpretazione⁴⁹⁶.

Avendo premesso questi elementi concettuali, la dottrina ha sostenuto la necessità di distinguere la norma speciale in base a che questa specifichi ovvero imponga una eccezione alla norma generale⁴⁹⁷: laddove la norma speciale si limiti a proporre una specificazione, non vi sarebbe alcuna antinomia; laddove la norma speciale, nel caso di specie qualificata come norma eccezionale, imponga una eccezione alla norma generale, causerà un'antinomia dovuta alla compresenza di due disposizioni incompatibili tra loro. A questo punto, la ricostruzione appena proposta deve essere integrata con le due possibili conseguenze derivanti dal rapporto di genere a specie:

- a) Il criterio di specialità come metodo di composizione delle antinomie⁴⁹⁸: è applicato al caso in cui due disposizioni di pari rango si pongano in un rapporto di regola ad eccezione. La soluzione di una tale antinomia prevede, come si è appena scritto, non già l'abrogazione di una delle due norme bensì la deroga della disposizione generale, identificata come tale in seguito ad un procedimento interpretativo o in ragione di un espresso richiamo del legislatore, ad opera della disposizione eccezionale. Inoltre, come già scritto, la norma generale non subisce alcuna conseguenza sul piano della efficacia né sul piano della validità poiché resta vigente.
- b) Il criterio di specialità come metodo di composizione delle antinomie nel caso in cui tra due norme non vi sia un rapporto di genere a specie bensì una «*sovrapposizione parziale*»⁴⁹⁹: rispetto al caso precedente, in cui è possibile identificare una disposizione generale e una disposizione eccezionale, non è possibile identificare un rapporto di genere a specie, trattandosi qui un'eventualità nella quale due norme sono egualmente considerate generali. Se, quindi, non è possibile applicare la regola di cui al punto precedente che si basa sulla

⁴⁹⁵ M. Dogliani, I. Massa Pinto, *Elementi di diritto costituzionale*, Torino, Giappichelli, 2015, p. 292.

⁴⁹⁶ Questa conclusione pare trovare conferma anche in dottrina. S'è sostenuto che nel momento in cui un operatore del diritto ricostruisce il rapporto di genere a specie, compie, contemporaneamente, due operazioni interpretative: la prima è di interpretazione propriamente detta e consiste nell'attribuzione di un significato ad un determinato testo normativo; la seconda consiste nell'interpretare lo stesso rapporto di genere a specie stesso e, più precisamente, consiste nell'attribuzione ad una disposizione del carattere della generalità e nell'attribuzione, all'altra disposizione, del carattere della specialità (così R. Guastini, *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè, 2011, pp. 119, 120 nota 42).

⁴⁹⁷ R. Guastini, *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 118

⁴⁹⁸ *Ibid.*

⁴⁹⁹ R. Guastini, *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 124

riconduzione delle norme confliggenti ad un rapporto di genere a specie, così da poter procedere alla deroga, quale criterio si dovrà utilizzare? La soluzione proposta consiste nell'instaurare tra le norme un rapporto di gerarchia assiologica⁵⁰⁰ che, tuttavia, non può che essere frutto di un rinnovato intervento interpretativo.

La ricostruzione proposta risponde ad una precisa esigenza argomentativa: avendo appurato che in base alla ricostruzione di dottrina e giurisprudenza la norma retroattiva entrata in vigore dopo l'articolo 11 delle preleggi si pone, con quest'ultima norma, in un rapporto di genere a specie, ci si deve chiedere se, alla luce del significato ordinamentale della regola della irretroattività, non sia possibile confrontare le norme confliggenti secondo lo schema della gerarchia assiologica.

Infatti, benché il principio di irretroattività trovi fondamento costituzionale solo in ambito penale, l'articolo 11 delle preleggi assume il valore di principio generale cui anche il legislatore, sia pure solo in via preferenziale, deve attenersi⁵⁰¹. Va notato, tuttavia, come nella già citata sentenza 118/1957 la Corte costituzionale, pur ricordando che «*il principio della irretroattività della legge non assurge, nella sua assolutezza, a precetto costituzionale*», afferma che per le materie non coperte dal divieto di cui all'articolo 25 Cost., *l'osservanza del tradizionale principio è (...) rimessa (...) alla prudente valutazione del legislatore, il quale peraltro – salvo estrema necessità – dovrebbe a 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, ecc.) uno dei cardini della tranquillità sociale e del vivere civile*». In altre pronunce (sentenza 274/2006⁵⁰²), la Corte, ricordando che la irretroattività non trova una collocazione di rango costituzionale nell'ordinamento, afferma che un eventuale parametro di sindacato per la legge retroattiva deriverebbe solo dal principio di ragionevolezza, escludendo, pur senza menzionarlo, l'articolo 11 delle preleggi.

A fronte di un'enfasi argomentativa tanto marcata sui principi di civiltà giuridica, non sono mancati – come pare chiaro – tentativi dottrinali di attribuire alla regola della irretroattività prevista dall'articolo 11 delle preleggi una primazia assiologica rispetto ad altre

⁵⁰⁰ *Ibid.*

⁵⁰¹ M. Ferri, *La giustizia costituzionale nel 1995 – Conferenza stampa del Presidente Mauro Ferri (Palazzo della Consulta, 22 gennaio 1996)*, Corte costituzionale, in www.cortecostituzionale.it, p. 27

⁵⁰² Nel caso di specie, la Corte fu chiamata a conoscere di un caso avente ad oggetto il cumulo di sgravi contributivi. Anche in questo caso, la sentenza ha ad oggetto il sindacato di una legge interpretativa. La Corte, non addentrandosi nell'annosa questione della legge interpretativa, afferma che non vi sono particolari limiti, se non quelli desunti dall'articolo 25 Cost., alla legge retroattiva.

disposizioni di pari rango, al fine di evitare che disposizioni retroattive possano derogare il citato articolo 11. Ciò è avvenuto soprattutto considerando i già menzionanti valori di civiltà giuridica insiti nel disposto dell'articolo 11⁵⁰³. Nello specifico ambito del diritto tributario – come si vedrà tra poco – la regola della irretroattività trova, in ragione della propria portata garantista, anche un riscontro nella l. 212/2000 ed è stata proposta come uno dei principi da inserire in un'eventuale codificazione tributaria⁵⁰⁴.

Tuttavia, come è desumibile dalla lettura dei passi delle sentenze della Corte costituzionale appena proposti, questa soluzione non ha trovato applicazione pratica. Infatti, l'articolo 11 delle preleggi, seppur pregevole sul piano della civiltà giuridica, non pare idoneo ad essere collocato in un rango gerarchico diverso da quello in cui si colloca ora che è quello della legge ordinaria⁵⁰⁵. Questa soluzione è condivisa anche dalla dottrina in base alla quale sarebbe errato ritenere la inderogabilità dell'articolo 11 delle preleggi ad opera di una disposizione di pari rango successiva: ritenere che l'articolo 11 delle preleggi esprima un principio generale dell'ordinamento e, per questo, sia diretto ad imporsi agli interpreti di tutte le leggi e sia da considerarsi assiologicamente sovraordinato ad altre disposizioni di pari rango sarebbe errato sul piano della gerarchia delle fonti⁵⁰⁶.

La conseguenza di questa affermazione comporta che – per usare i termini della Corte – il legislatore «*dovrebbe*» attenersi a questa regola al fine di preservare la certezza dei rapporti giuridici ma nulla lo può imporre⁵⁰⁷.

Esclusa, quindi, la primazia assiologica dell'articolo 11 delle preleggi rispetto ad eventuali norme retroattive, ci si chiede quale sia la funzione di questa disposizione, posto che, ove ci si limitasse a constatarne la sola derogabilità ad opera di leggi successive, non avrebbe alcun valore.

La dottrina pare attribuire all'articolo 11 delle preleggi un rilievo interpretativo⁵⁰⁸: questa natura dell'articolo 11 impone all'operatore del diritto, in caso di dubbio interpretativo e

⁵⁰³ V. Onida, E. Crivelli in A. Barba, S. Pagliantini (a cura di), *Commentario del Codice Civile – Delle persone: artt. 1 – 10*, Torino, UTET, 2013, voce “Art. 11: efficacia della legge nel tempo”

⁵⁰⁴ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 133

⁵⁰⁵ P. Cendon (a cura di), *Commentario al Codice Civile: artt. 1 – 142*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 186

⁵⁰⁶ Corte suprema di cassazione, Commissione centrale delle imposte, Associazione fra le società italiane per azioni, *Giurisprudenza delle imposte: rassegna delle decisioni di massima della Corte di cassazione e della Commissione centrale delle imposte (vol. 74)*, Milano, Giuffrè, 2001, p. 1432

⁵⁰⁷ La dottrina parla, infatti, di un mero «impegno morale» che incomberebbe sul legislatore in base all'articolo 11 delle preleggi, derogabile nel momento del bisogno di agire retroattivamente (così V. Garofoli (a cura di), *La sentenza della Corte costituzionale 6 febbraio 2007 n. 26: un energico richiamo al metodo della giurisdizione. Atti del convegno (Trani, 2, 3 febbraio 2007)*, Milano, Unità del sapere giuridico – Università di Bari (Quaderni), Giuffrè, 2007, p. 163)

salvo non vi sia un espresso contenuto legislativo che orienti la scelta, di attenersi alla presunzione di irretroattività⁵⁰⁹. L'articolo 11 delle preleggi non pare idoneo, dunque, a limitare la produzione legislativa, né pare idoneo ad assurgere a canone per il giudizio di costituzionalità, come è stato detto. Con ciò, gli unici veri limiti alla retroattività sono quelli desumibili dalla Costituzione poiché sono altresì i parametri richiamati dalla Corte costituzionale nel proprio sindacato⁵¹⁰.

Tuttavia, pur trattandosi di un mero criterio direttivo⁵¹¹, data la possibilità per il legislatore di derogarvi, e pur essendo un canone interpretativo, la dottrina riconosce a questa regola non già un rilievo costituzionale ma l'idoneità ad assumere, nello specifico ambito del diritto tributario, la funzione di «*indice sintomatico*»⁵¹² nella «*verifica della irrazionale evoluzione delle scelte legislative*»⁵¹³.

2. Lo statuto dei diritti del contribuente quale parametro regolatore dell'efficacia della norma tributaria nel tempo

Avendo enucleato la natura dell'articolo 11 delle preleggi e i limiti alla retroattività desumibili dalla sua formulazione, è ora necessario procedere ad indagare la natura e i

⁵⁰⁸ V. Onida, E. Crivelli in A. Barba, S. Pagliantini (a cura di), *Commentario del Codice Civile – Delle persone: artt. 1 – 10*, Torino, UTET, 2013, voce “Art. 11: efficacia della legge nel tempo”

⁵⁰⁹ P. Cendon (a cura di), *Commentario al Codice Civile: artt. 1 – 142*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 189

⁵¹⁰ *Ibid.*

L'autore evidenzia altresì il parametro della ragionevolezza quale limite alla retroattività desumibile dall'articolo 3 Cost. A noi pare altrettanto interessante notare l'argomentazione – ancora una volta prodotta in una sentenza avente ad oggetto una legge di interpretazione autentica – prodotta dai giudici costituzionali nella sentenza 36/1985: chiamata a sindacare la legittimità di una legge interpretativa ritenuta del tutto innovativa e ingiustificata poiché adottata in costanza di una consolidata giurisprudenza in materia di pagamenti, il rimettente lamenta la lesione, ad opera della citata legge interpretativa, del principio di irretroattività. La Corte, ricordando che il principio trova tutela costituzionale solo in ambito penale, riprendendo la propria giurisprudenza precedente, ricorda altresì che non si deve comunque «*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*». Quest'ultima affermazione pare comunque lasciare spazio ad altri criteri idonei a limitare l'efficacia retroattiva quali, ad esempio, la ragionevolezza; tuttavia, pare importante notare come la Corte abbia, specificamente, indicato che i vari parametri ulteriori rispetto a quello dell'articolo 25 Cost., devono comunque essere riconducibili a un «*precetto costituzionale*», cosa che l'articolo 11 delle preleggi non è.

⁵¹¹ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 131

⁵¹² V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 133

⁵¹³ *Ibid.*

Questa affermazione, a nostro parere, pare essere in linea con la qualificazione che l'autrice fornisce allo statuto dei diritti del contribuente. L'attuazione o l'inattuazione della regola della irretroattività possono essere apprezzate anche su un piano politico: se il legislatore, espressione del corpo elettorale, ha cristallizzato nell'articolo 11 delle preleggi (l'autrice lo sostiene in relazione allo statuto dei contribuenti) un criterio di “civiltà giuridica” apprezzato anche dalla giurisprudenza, pare chiara l'intenzione di fornire, se non un'efficacia vincolante assoluta sul piano della gerarchia delle fonti, quantomeno un termine di paragone (così V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 135).

limiti alla retroattività in ambito tributario ricavabili dallo statuto dei diritti del contribuente.

Pare necessario, anzitutto, evidenziare una prima differenza tra le due disposizioni: mentre l'articolo 11 delle preleggi è da contestualizzarsi nel quadro delle «*disposizioni sulla legge in generale*», lo statuto dei contribuenti e, per esteso, l'articolo 3 c. 1, rappresenta uno dei «*principi generali dell'ordinamento tributario*».

L'articolo 3 c. 1 dello statuto esclude espressamente la retroattività delle disposizioni tributarie, collocandosi, tra l'altro, in quella parte dello statuto dei diritti del contribuente dedicata alle norme sulla normazione⁵¹⁴ e ai principi generali dell'ordinamento tributario⁵¹⁵. Tuttavia, come si vedrà, pur in presenza di una sostanziale autoqualificazione da parte del legislatore tributario in base alla quale lo statuto dei diritti del contribuente sarebbe «*attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione*» e pur in costanza della locuzione «*le disposizioni della presente legge (...) costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*», il fenomeno della retroattività tributaria è tutt'oggi presente.

Ci si chiede, quindi, come già s'è fatto nell'indagine sull'articolo 11 delle preleggi, come sia possibile che la retroattività sia ancora presente nell'ordinamento tributario.

In questo senso, dottrina e giurisprudenza hanno tentato di fornire svariate risposte.

Anzitutto, pare opportuno riportare l'opinione dottrinale tale per cui, pur in presenza della espressa riconduzione dei contenuti della l. 212/2000 ai principi generali dell'ordinamento tributario con le conseguenze che ne derivano sul versante interpretativo, le deroghe allo statuto saranno ammissibili, se effettuate mediante leggi ordinarie successive⁵¹⁶. L'unica conseguenza degna di menzione è legata all'effetto conseguente alla deroga: se, dunque, l'enunciato dello statuto rappresenta l'insieme dei principi generali della materia tributaria, si ha a che fare con una norma generale, qualificata come tale dal legislatore stesso, sicché l'eventuale norma derogante, di pari rango e successiva, sarà da intendersi come norma eccezionale⁵¹⁷.

⁵¹⁴ Consiglio nazionale del notariato (Ufficio studi), *Dizionario giuridico del notariato: nella casistica pratica*, Milano, Giuffrè, 2006 p. 946

⁵¹⁵ A. Falzea, P. Grossi, E. Cheli, R. Costi (a cura di), *Enciclopedia del diritto. Annali (vol. II)*, Milano, Giuffrè, 2008, pp. 461, 462

⁵¹⁶ A. Falzea, P. Grossi, E. Cheli, R. Costi (a cura di), *Enciclopedia del diritto. Annali (vol. II)*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 462

⁵¹⁷ *Ibid.*

Se quanto appena sostenuto deve ritenersi senz'altro fondato per la sfera sostanziale del diritto tributario, non pare si possa affermare altrettanto pacificamente che la tesi sia da condividersi anche per quanto riguarda la parte processuale della materia. Infatti, in sede giurisprudenziale (sentenza Cassazione 11274/2001⁵¹⁸) si è sostenuto che eccepire un'applicazione retroattiva di norme procedurali sarebbe infondato: «*in materia tributaria, il principio di non retroattività delle leggi, sancito in generale dall'articolo 11 delle preleggi, è stato specificamente codificato dall'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (statuto del contribuente) limitatamente ai profili sostanziali del rapporto tributario*». Questa affermazione pare trovare riscontro in una concezione dottrinale riferita all'articolo 11 delle preleggi e non all'articolo 3 dello statuto; tuttavia, essendovi un espresso richiamo alle preleggi nella sentenza in oggetto e per le ragioni che in seguito esporremo, pare opportuno menzionare questo autorevole punto di vista che scinde le situazioni giuridiche sostanziali da quelle processuali. In questo senso, fatto salvo il caso in cui siano presenti espressi divieti, la norma di natura processuale⁵¹⁹ si applica anche al processo in corso che abbia ad oggetto rapporti giuridici sorti prima della nuova disciplina: non sarebbe, questo, un caso di retroattività poiché non vi sarebbe alcuna qualificazione o riquilibratura del rapporto sostanziale oggetto di giudizio e le uniche situazioni giuridiche soggette alla nuova disciplina sarebbero quelle processuali⁵²⁰.

Stando ad altro orientamento dottrinale, il divieto di retroattività contenuto nell'articolo 3 c. 1 dello statuto sarebbe espressione diretta – in conformità con quanto espresso dall'articolo 1 dello statuto – del principio costituzionale della capacità contributiva cristallizzato nell'articolo 53 Cost. e, più precisamente, del carattere dell'attualità della capacità contributiva⁵²¹. Infatti, stando all'autore, vi sarebbe univocità tra dottrina e giurisprudenza nel ritenere il principio costituzionale della capacità contributiva quale

⁵¹⁸ Nel caso di specie, il ricorrente eccepiva la falsa applicazione degli articoli 54 (rettifica delle dichiarazioni), 56 (notificazione e motivazione dell'accertamento), 58 (irrogazione delle sanzioni) del D.p.r. 633/1972 (istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) poiché sarebbe stata applicata una procedura prevista da una disposizione del 1991 e che sarebbe dovuta entrare in vigore sole nell'anno 1992. Infatti – lamenta il ricorrente – i fatti contestati sarebbero riconducibili agli anni d'imposta 1989, 1990, 1991 ma non all'anno 1992. Concretamente si lamenta un'applicazione retroattiva per l'accertamento dell'iva. Per contro, la Corte, sulla scorta degli argomenti prodotti dall'Amministrazione finanziaria, evidenzia che la notifica dell'accertamento sarebbe avvenuta nell'anno 1993 e in ragione di verifiche effettuate dopo l'entrata in vigore della disciplina del 1991.

⁵¹⁹ Vero è che il caso sottoposto all'attenzione della Cassazione tratta di un procedimento di natura amministrativa e non già di un processo con esercizio di potere giurisdizionale, tuttavia l'analogia, a parere di chi scrive, pare comunque giustificata.

⁵²⁰ V. Onida, E. Crivelli in A. Barba, S. Pagliantini (a cura di), *Commentario del Codice Civile – Delle persone: artt. 1 – 10*, Torino, UTET, 2013, voce "Art. 11: efficacia della legge nel tempo"

⁵²¹ P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 65

limite alla retroattività, talché potrà dirsi rispettato il principio di cui all'articolo 53 Cost. nella misura in cui la disposizione retroattiva non spezzi «*il nesso che deve intercorrere tra imposizione e capacità contributiva, concepita quest'ultima in termini di attualità*»⁵²². Se questo è il presupposto che ispira l'articolo 3 dello statuto, allora la *ratio* del medesimo articolo sarà quello di evitare che un tributo intacchi retroattivamente una capacità contributiva, da intendersi come presupposto della contribuzione, non più esistente. Inoltre, trascendendo lo specifico ambito dell'articolo 3 dello statuto, il medesimo autore ritiene che la l. 212/2000 rappresenti un punto d'equilibrio tra l'interesse fiscale l'interesse del contribuente e per questo non sarebbe possibile per una disposizione successiva abrogare lo statuto, in modo espresso o meno, in ragione dei valori costituzionali espressi nella legge: gli articoli 3 e 97 Cost., corollari della ragionevolezza e della certezza del diritto⁵²³. Altra dottrina ancora pone in relazione l'articolo 3 dello statuto con il principio della certezza del diritto⁵²⁴: ragioni pratiche, legate all'abuso, da parte del legislatore, degli strumenti legislativi, hanno reso impossibile per l'interprete avere un riferimento certo della disciplina tributaria; inoltre, positivizzando il principio nell'articolo 3, si sarebbe inteso fornire un riferimento interpretativo stabile per gli operatori del diritto e stabilire un impegno per il legislatore.

Tuttavia, pare opportuno, come già s'è fatto nell'analisi dell'articolo 11 delle preleggi, capire quale sia il rapporto tra l'articolo 3 dello statuto e le altre disposizioni legislative.

Come si è già detto per l'articolo 11 delle preleggi, trattandosi, anche in questo caso, di un legame tra norme riconducibile al rapporto di genere a specie, sarà necessario comprendere se le disposizioni dello statuto, qualificate dal legislatore come principi generali dell'ordinamento tributario, siano derogabili in ragione di una specificazione operata da una norma successiva ovvero se si debba procedere a ricostruire il rapporto tra norme in termini di gerarchia assiologica, in ragione di una ipotetica primazia dello statuto (e, in particolare, dell'articolo 3) rispetto ad altre fonti.

Questa seconda prospettiva non pare del tutto infondata: tanto che si assuma a riferimento la tesi in base alla quale l'articolo 3 è diretta espressione del principio di attualità della capacità contributiva⁵²⁵, quanto che si assuma a riferimento la tesi in base alla quale

⁵²² *Ibid.*

⁵²³ P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 64

⁵²⁴ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 140.

Si noti che l'autrice, a sua volta facendo riferimento alla tesi del Russo, critica la tesi di quest'ultimo in merito alla *ratio* dell'articolo 3 dello statuto.

⁵²⁵ P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 65

l'articolo 3 sarebbe funzionale a garantire la certezza del diritto⁵²⁶, pare evidente che l'articolo 3 è la fonte che richiama fondamentali valori della civiltà giuridica. Ci si deve chiedere, tuttavia, se questi valori siano idonei a giustificare una primazia assiologica dell'articolo 3, tale da impedire che eventuali disposizioni retroattive entrino in vigore. È possibile attingere alle pronunce della Cassazione che, più volte, ha evidenziato «*l'intenzione [del legislatore] di attribuire ai principi espressi nelle disposizioni dello statuto, o desumibili da esso una rilevanza del tutto particolare nell'ambito della legislazione tributaria ed una sostanziale superiorità rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia*»⁵²⁷. Questa affermazione operata dalla Cassazione potrebbe essere letta in combinato disposto con un'autorevole voce dottrinale che conferma la «*“superiorità assiologica” dei principi dello statuto*»⁵²⁸ in base agli orientamenti giurisprudenziali. In verità, concludere con questa affermazione sarebbe errato: è necessario contestualizzare le affermazioni della giurisprudenza e della dottrina nella interezza delle relative trattazioni e questo sarà l'obiettivo del prossimo paragrafo.

2.1 I due motivi che impediscono all'articolo 3 dello statuto di essere un limite assoluto alla retroattività in materia tributaria

Abbiamo appena evidenziato la necessità di contestualizzare le affermazioni della giurisprudenza e della dottrina in materia di primazia assiologica dell'articolo 3 per capire perché non si possa riconoscere nella citata fonte un limite assoluto alla retroattività. In seconda battuta, sarà necessario, come già s'è fatto nello studio dell'articolo 11 delle preleggi, procedere anche all'indagine della collocazione dell'articolo 3 dello statuto nella gerarchia delle fonti. In questo modo – cioè integrando la natura delle disposizioni statutarie e la collocazione nella gerarchia delle fonti dello statuto stesso – sarà possibile

⁵²⁶ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 140

⁵²⁷ *Ex multis* sentenza Cassazione 7080/2004.

In questo caso, la Cassazione accoglie uno dei motivi del ricorso, fondato sulla applicazione retroattiva di una disposizione che contrasterebbe, tra l'altro, con l'articolo 11 delle preleggi. Nello specifico, il ricorrente evidenzia che la norma nuova non si sarebbe potuta applicare ai fatti già verificatisi nel passato e che erano regolati dalla «*normativa previgente, né si poteva ammettere un'efficacia retroattiva della normativa sopravvenuta, altrimenti sarebbe stata violata la certezza dei rapporti giuridici*». Per contro, la tesi dell'Amministrazione finanziaria (peraltro accolta nel corso del giudizio di merito) prevedeva una applicazione «*indiscriminata della normativa successiva all'intera fattispecie [quindi comprensiva dei fatti già regolati dalle disposizioni precedenti], e perciò anche al presupposto di fatto dell'imposizione*».

⁵²⁸ G. Marongiu in *Lo Statuto dei diritti dei contribuenti: aspetti processuali e sostanziali (l. n. 212/2000)* (convegno di studi), Rossano, 2008, p. 18

comprendere il motivo che impedisce all'articolo 3 di essere un limite assoluto alla retroattività in ambito tributario.

Il primo motivo che impedisce di riconoscere all'articolo 3 dello statuto la natura di limite alla retroattività, come si è già accennato, è da ricercarsi nell'idea sottostante all'affermazione della primazia assiologica di cui si è appena parlato. Se, *prima facie*, questa affermazione potrebbe indurre a ritenere l'esistenza di una sovraordinazione gerarchica dell'articolo 3, continuando nella lettura della sentenza 7080/2004, ci si accorge che la disposizione dell'articolo 3 deve essere interpretata in combinato disposto con l'articolo 1 dello statuto che contiene la cd. "clausola rafforzativa" e di autoqualificazione⁵²⁹ che prevede, per espressa volontà del legislatore, la riconduzione del contenuto dello statuto al novero dei principi generali dell'ordinamento tributario⁵³⁰. Il fatto stesso che vi sia un richiamo al concetto di principio generale, dovrebbe rimandare a quanto si è affermato in materia di deroga e, in particolare, a quanto si è detto in merito al discernimento tra la norma generale e la norma speciale che, è bene ricordarlo, è spesso conseguenza di un'operazione interpretativa ma può anche essere, come in questo caso, conseguenza di un espresso richiamo legislativo.

Infatti, nella citata sentenza, i giudici di cassazione sostengono che il legislatore abbia inteso fornire alle «"clausole rafforzative" di autoqualificazione delle disposizioni (...) un preciso valore normativo ed interpretativo». Questa affermazione, quindi, contribuisce a ridimensionare il concetto di primazia assiologica che si poteva desumere dalla sola massima giurisprudenziale. Inoltre, una finalità interpretativa dello statuto si evince anche dalla citata affermazione dottrinale: «lo Statuto, coerentemente, nelle sue prime norme, è volto a garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente e perciò idonea ad agevolare, nella interpretazione, sia il contribuente che l'amministrazione finanziaria»⁵³¹. Questa vocazione interpretativa della l. 212/2000 pare

⁵²⁹ A. Montagna (Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria), *Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali – riflessi sulla validità degli atti (seminario)*, Venezia, 2014, p. 4

⁵³⁰ *Ibid.*

⁵³¹ G. Marongiu in *Lo Statuto dei diritti dei contribuenti: aspetti processuali e sostanziali (l. n. 212/2000)* (convegno di studi), Rossano, 2008, p. 17.

Pare opportuno, tuttavia, segnalare che l'autore, nelle pagine precedenti, pare comunque rimarcare una speciale disposizione dello statuto nella gerarchia delle fonti. Pare che l'autore accolga l'idea in base alla quale la qualificazione (*recitus*: autoqualificazione) di una norma come principio generale comporti che sia gerarchicamente superiore rispetto alle disposizioni particolari che, se vogliono derogare ad esse, «devono porsi esplicitamente come norme derogatrici di un principio» (così G. Marongiu in *Lo Statuto dei diritti dei contribuenti: aspetti processuali e sostanziali (l. n. 212/2000)* (convegno di studi), Rossano, 2008, p. 16 nota 19). In ogni caso, a parere di chi scrive, pur ammettendo che vi debba essere un espresso richiamo

condivisa anche da altri autori: si è affermato che le disposizioni statutarie abbiano orientato gli operatori del diritto nell'interpretazione delle disposizioni tributarie⁵³²; altri autori, più direttamente, hanno affermato la natura interpretativa dello statuto e, nello specifico, dell'articolo 3, sostenendo che la formula della irretroattività ivi cristallizzata rappresenti un precetto vincolante per l'interprete⁵³³. Più specificamente: la norma imporrebbe all'interprete di attribuire alla disposizione quel significato, conforme ai principi dello statuto, tale da escludere il prodursi di un effetto retroattivo, salvo che sia stato espressamente previsto il contrario⁵³⁴.

D'altronde, come si ebbe già modo di dire in precedenza, questo fenomeno altro non sarebbe che un caso di interpretazione cd. "adeguatrice". Tale tesi pare trovare riscontro nella produzione dottrinale che, in materia di principi generali, ha operato un distinguo tra⁵³⁵: a) principi generali che abbracciano l'intero ordinamento; b) principi che riguardano un solo settore dell'ordinamento, come nel caso dei principi della l. 212/2000; c) principi propri di una singola materia; d) principi che giustificano un insieme ridotto di norme. Non volendoci soffermare sui principi diversi da quella *sub b)*, dobbiamo altresì evidenziare che si è operato un ulteriore distinguo tra principi espressi e impliciti⁵³⁶. Procedendo, poi, sul piano interpretativo, l'autore evidenzia l'importanza dell'argomentazione «*per principi*»⁵³⁷: sarebbe questa la fonte della interpretazione adeguatrice che prevede, date due soluzioni interpretative contrastanti riferite alla medesima norma in cui una delle due soluzioni è conforme ad una regola di principio e l'altra no, il ricorso alla soluzione ermeneutica più affine al principio e al respingimento delle altre⁵³⁸. Essendo, dunque, la disposizione dell'articolo 3 un principio generale dell'ordinamento tributario e facendo riferimento a quanto sostenuto dalla giurisprudenza e dalla dottrina, non sarà possibile attribuire allo statuto e all'articolo 3 altro valore che non quello di fonte di riferimento per l'interpretazione delle disposizioni tributarie.

all'intenzione di derogare da parte della norma speciale, non viene affermato un divieto assoluto alla deroga bensì un semplice onere, nemmeno apprezzabile sul piano del sindacato costituzionale, per il legislatore. In questo modo, che la *ratio* dell'articolo 3 sia da rinvenirsi nell'articolo 53 Cost. piuttosto che nella certezza del diritto, il vincolo posto in capo al legislatore sarebbe, in ogni caso, poco più che formale.

⁵³² A. Fantozzi, *Diritto tributario (IV ed.)*, Torino, UTET, 2012, p. 172

⁵³³ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 141

⁵³⁴ *Ibid.*

⁵³⁵ R. Guastini, *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 184

⁵³⁶ R. Guastini, *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè, 2011, pp. 185 ss.

⁵³⁷ R. Guastini, *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 191

⁵³⁸ R. Guastini, *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè, 2011, pp. 191, 192

Il secondo motivo per il quale deve ritenersi l'articolo 3 inidoneo a fungere da limite assoluto alla retroattività in materia tributaria non dipende tanto dall'indagine della sua natura quanto, invece, dalla sua collocazione sul piano della gerarchia delle fonti. Anche in questo caso, pare opportuno avviare l'indagine dalla lettura dell'articolo 1 dello statuto: oltre a prevedere che le disposizioni statutarie costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, la disposizione prevede che «*le disposizioni della presente legge [operano in] attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione*». Ci si deve chiedere, quindi, se le disposizioni, essendo attuazione di disposizioni costituzionali, non siano, a loro volta, norme costituzionali inidonee ad essere derogate da leggi ordinarie. Stando alla dottrina, il richiamo alle norme costituzionali non sarebbe assolutamente idoneo ad attribuire allo statuto il rango di fonte costituzionale: le disposizioni statuarie potranno senz'altro essere usate come supporto interpretativo ma, essendo solo disposizioni attuative dei principi costituzionali funzionali ad indirizzare l'attività legislativa, non potranno assumere, nella gerarchia delle fonti, una collocazione diversa da quella della legge ordinaria⁵³⁹. Sulla stessa scia, si collocano altri autori che non riconoscono allo statuto dei diritti del contribuente una dignità costituzionale⁵⁴⁰.

Questo orientamento pare trovare riscontro anche nella giurisprudenza di Cassazione e nella giurisprudenza della Corte costituzionale. In questo senso, la Cassazione (sentenza 14214/2015⁵⁴¹) ha affermato che «*le nonne della l. 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto del contribuente), emanate in attuazione degli articoli 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 delle norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria; conseguentemente, non possono fungere da*

⁵³⁹ A. Falzea, P. Grossi, E. Cheli, R. Costi (a cura di), *Enciclopedia del diritto. Annali (vol. II)*, Milano, Giuffrè, 2008, pp. 461, 462

⁵⁴⁰ G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2013, p. 82

⁵⁴¹ Nel caso di specie, la Cassazione fu chiamata a conoscere di un caso in cui l'Amministrazione finanziaria notificò ad un contribuente un avviso di recupero di un credito d'imposta per l'indebito utilizzo nell'anno 2005 in violazione delle disposizioni di cui all'articolo 62 c. 1, lett. a), l. 289/2002. In concreto, la «*legge 27 dicembre 2002, n. 289, art. 62, comma 7, che ha disposto l'abrogazione del D.L. n. 253 del 2002, artt. 1 e 2 prima della scadenza dei termini per la conversione in legge, facendo salvi gli effetti prodotti ed i rapporti giuridici già sorti, ha soltanto impedito la protrazione dell'efficacia provvisoria delle predette disposizioni fino al termine naturale della mancata conversione in legge, senza alcuna applicazione retroattiva di disposizioni tributarie*». La Cassazione, in assenza di difese prodotte dal contribuente, evidenzia che la richiesta dall'Amministrazione finanziaria è fondata ed è sorretta dall'osservanza delle disposizioni dello statuto.

norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della nonna tributaria in asserito contrasto con le stesse». Si evince immediatamente che lo statuto non gode di alcuna copertura di rango costituzionale, pur accordando a questa fonte un rilievo interpretativo. La sentenza non è stata scelta casualmente, essendo essa recente e rifacendosi ad altre sentenze della stessa corte che affermano la medesima massima giurisprudenziale⁵⁴².

I giudici di Cassazione non sono stati gli unici ad escludere una copertura di rango costituzionale delle disposizioni dello statuto: anche la Corte costituzionale si è espressa nel merito della questione (sentenza 58/2009⁵⁴³), affermando che le disposizioni della l. 212/2000 non *«hanno rango costituzionale»*, negando anche che abbiano tale collocazione gerarchica in quanto norme interposte. In un'altra occasione, la Corte costituzionale, seppur indirettamente (poiché si tratta di una sentenza precedente all'entrata in vigore dello statuto), ebbe modo di esprimere il proprio orientamento in merito alle clausole di autoqualificazione e al rilievo da attribuire alle stesse, presenti nell'articolo 1 dello statuto. Infatti, con la sentenza 85/1990⁵⁴⁴, i giudici costituzionali affermarono che *«la qualificazione di una legge o di alcune sue disposizioni come principi fondamentali della legislazione statale (...) non può discendere soltanto da apodittiche affermazioni del legislatore stesso, ma deve avere una puntuale rispondenza nella natura effettiva delle disposizioni interessate, quale si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme dell'ordinamento o dei rapporti sociali disciplinati»*.

Con ciò è possibile introdurre, contemporaneamente, due argomenti che saranno affrontati nel paragrafo successivo. È sufficiente evidenziare, adesso, come l'affermazione della

⁵⁴² V. sentenze Cassazione 8145/2011 e 10772/2013

⁵⁴³ Trattasi di un caso in cui il ricorrente lamenta la violazione dello statuto poiché una cartella esattoriale sarebbe stata notificata in assenza dell'indicazione del responsabile del procedimento.

⁵⁴⁴ Uno dei motivi del ricorso riguarda il fatto che *«le disposizioni della presente legge [l. 183/1989, recante "norme per il riassetto organizzativo e funzionale della difesa del suolo"] costituiscono norme fondamentali di riforma economico-sociale, nonché principi fondamentali ai sensi dell'art. 117 della Costituzione»*. Secondo i ricorrenti, *«sarebbe incostituzionale una doppia qualificazione delle stesse disposizioni come quella ora ricordata e, soprattutto, lo sarebbe l'estensione della qualificazione di riforma economico-sociale a tutte le norme contenute nella legge, comprese quelle di dettaglio»* poiché *«l'intera legge sulla difesa del suolo, soprattutto laddove determina l'organizzazione e i poteri relativi ai bacini idrografici d'interesse nazionale, individua una serie di attribuzioni statali che, in parte, si sovraordinerebbero a quelle proprie delle regioni (e province autonome) espropriandole delle loro competenze o assoggettandole a indirizzi e misure di coordinamento di carattere cogente e, per altra parte, sarebbero disciplinate in assoluto spregio del principio di "cooperazione"»*. Si assiste, dunque, ad una regolamentazione di specifici ambiti legislativi mediante legge ordinaria, qualificata dal legislatore come fonte fondamentale di riforma economico-sociale e, dunque, idonea ad assumere i caratteri della disposizione generale.

Corte non esprima alcun apprezzamento in merito al rango delle disposizioni contestate nel quadro della gerarchia delle fonti; l'ulteriore elemento che discende da ciò ha una diretta implicazione col tema delle cd. metanorme⁵⁴⁵ ma su ciò torneremo immediatamente.

Escludendo momentaneamente il tema delle metanorme, argomentando questo modo, la qualificazione dell'articolo 1 dello statuto altro non sarebbe che un indizio per l'interprete che dovrebbe condurre, in ogni caso, ad un'analisi precisa sul contenuto per definire la reale natura della disposizione⁵⁴⁶, caso per caso. Si può, quindi, ritenere corretta l'affermazione dottrinale che attribuisce alle disposizioni dello statuto il merito di avere avvicinato il diritto tributario al diritto costituzionale⁵⁴⁷ ma non si può ritenere che lo statuto e la Costituzione combacino, in termini di gerarchia delle fonti, in seguito all'entrata in vigore dello statuto stesso che dispone nei confronti di altre fonti pariordinate di una mera «*resistenza concettuale*»⁵⁴⁸ che non comporta alcuna sanzione per il legislatore in caso di inosservanza.

2.2 La “resistenza concettuale” delle norme dello statuto alla luce della tesi di Carlo Esposito in materia di validità delle leggi e alla luce dello studio delle gerarchie normative e della teoria degli «*auto-vincoli*»⁵⁴⁹ del legislatore

Avendo appena richiamato il concetto della “resistenza concettuale”, pare opportuno fare menzione della tesi di Esposito in materia di validità delle leggi⁵⁵⁰.

⁵⁴⁵ Si anticipa già ora il tema delle metanorme: se è vero che la norma sulla produzione per eccellenza nel nostro ordinamento è la Costituzione, è altrettanto vero che questa potrebbe rimettere alla legge ordinaria l'attuazione di un proprio principio in maniera più o meno espressa. Ci si deve chiedere, quindi, se la norma attuativa di rango ordinario debba qualificarsi come fonte “speciale” (cfr. P. Caretti, U. De Siervo, *Diritto costituzionale e pubblico*, Giappichelli, Torino, 2014, pp. 557 ss.).

⁵⁴⁶ A. Fantozzi, *Diritto tributario (IV ed.)*, Torino, UTET, 2012, p. 171

⁵⁴⁷ G. Falcone, *Statuto dei diritti del contribuente e Cassazione tributaria*, in *Il fisco*, 2003, p. 2221

⁵⁴⁸ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 136.

La formula scelta per l'articolo 3, inoltre, non sarebbe idonea a vincolare la produzione legislativa pro futuro, essendo un principio programmatico (V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 137). Di opinione contraria pare il Marongiu che non condivide la classificazione dello statuto in termini di «*manifesto di buone intenzioni*», soprattutto considerando la clausola di cui all'articolo 1 che richiama l'attuazione dei principi costituzionali: lo scopo sarebbe quello di limitare la discrezionalità legislativa che, nel corso dei decenni, sarebbe sfociata nel puro arbitrio (così G. Marongiu in *Lo Statuto dei diritti dei contribuenti: aspetti processuali e sostanziali (l. n. 212/2000)* (convegno di studi), Rossano, 2008, p. 17). Tuttavia, come si è appena sostenuto, pur in presenza della clausola di cui all'articolo 1, non può certamente essere sostenuto che le disposizioni statutarie assumano natura costituzionale né è possibile ipotizzare specifiche sanzioni per il legislatore trasgressore.

⁵⁴⁹ R. Guastini, *Gerarchie normative*, in *Journal for constitutional theory and philosophy of law*, ed. N. 21/2013, p. 57

L'autore – nell'opera citata in nota – volle, tra le altre cose, ricercare l'esistenza di limiti materiali delle leggi nelle costituzioni flessibili⁵⁵¹.

Il fatto che la disamina inizi dalla ricerca di limiti materiali della legge nei sistemi giuridici con costituzione flessibile non è un caso, soprattutto considerando che l'anno della prima pubblicazione dell'opera è il 1934⁵⁵² e che in quell'epoca non esisteva, in Italia, una carta costituzionale rigida. Avendo a mente questa contestualizzazione storica, vale la pena ricordare che un determinato orientamento dottrinale prevedeva che la legge potesse incontrare limiti materiali solo in costanza di una «*costituzione diversa (...) dalla legge ordinaria*»⁵⁵³. In un contesto giuridico tale, la legge è considerata come suprema volontà

⁵⁵⁰ Cfr. C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964 e G. U. Rescigno, *Sul libro "La validità delle leggi" di Carlo Esposito*, in <http://archivio.rivistaaic.it/>, 2007.

È opportuno riferire che la tesi della clausola risolutiva implicita in analisi sarebbe stata ripresa dall'autore italiano dalla scuola di Vienna che quale postulò l'esistenza di una cd. *Derogationsnorm*, cioè di una disposizione prevista dall'ordinamento che limitasse o facesse cessare l'efficacia di una norma vigente al fine di assicurare il ricambio normativo, altrimenti impossibile in ragione della immutabilità del sistema giuridico. Così P. Carnevale, *Dialogando con Franco Modugno sul fondamento dell'abrogazione... e dintorni*, in federalismi.it, 2011, p. 8.

A tal proposito, si osserva che la teoria della *Derogationsnorm*, fatta risalire a Merkl, s'innesta nella più ampia costruzione dello «*Stufenbau nach der derogatorischen Kraft*», vale a dire la ricostruzione del sistema legale in base all'idoneità di una norma di derogare un'altra norma (traduzione nostra dal tedesco) o, più precisamente, di cessazione dell'efficacia di una norma, in ragione del concetto di «*Aufhebung der Geltung*» usato dalla dottrina (traduzione nostra dal tedesco). Così M. C. Lödl, *Stufungen im neuen Haushalts(verfassungs)recht*, in Bundesministerium für Finanzen (in www.bmf.gv.at), Working paper 1/2008, Wien, 2008, p. 9.

In questo senso, assume fondamentale rilievo il concetto di «*Außergeltungsetzung*» (rendere inefficace; traduzione nostra dal tedesco). Infatti, stando alla ricostruzione di Merkl, sarebbe attribuzione del diritto positivo quella di definire il "se" e il "come" debba avvenire la perdita di efficacia di una disposizione. Infatti, finché il diritto positivo non annovera una disposizione tale – e quindi idonea a definire il "se" e il "come" della *Außergeltungsetzung* di una disposizione –, non sarà possibile modificare una disposizione vigente: sarà possibile apportare modifiche alle disposizioni vigenti, solamente nel momento in cui il diritto positivo si doti di una *Derogationsnorm* che, di fatto, si presenta come norma sulla normazione e ciò pare confermato dalla dottrina che parla di «*Außerkraftsetzung von Rechtsnormen zu normieren*» (normare la perdita di efficacia delle norme; traduzione nostra dal tedesco). Così M. C. Lödl, *Stufungen im neuen Haushalts(verfassungs)recht*, in Bundesministerium für Finanzen (in www.bmf.gv.at), Working paper 1/2008, Wien, 2008, p. 9, note 10, 11.

⁵⁵¹ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, pp. 48 ss.

⁵⁵² Nella ristampa del 1964, l'autore evidenzia come lo scopo dell'opera non sia stato quello di fornire un quadro attuale – e quindi aggiornato con la Costituzione – dell'ordinamento: lo scopo dell'opera era quello di «*svolgere una teoria generale della validità delle leggi sulla base di molteplici esperienze giuridiche*». Così C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, prefazione alla ristampa.

⁵⁵³ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 49

dello Stato⁵⁵⁴ e, per questo motivo, non sembra vi possa essere la possibilità di sottoporla a vincoli, limiti o controlli⁵⁵⁵.

Se, quindi, si considera vera l'affermazione in base alla quale la costituzione flessibile è quella costituzione che può subire mutamenti ad opera di una legge ordinaria e se si ritiene che la legge è la suprema volontà dello Stato, ci si deve chiedere se e come si possa operare un distinguo tra le norme ordinarie e quelle considerate costituzionali e se si possano ravvisare specifici limiti alla legiferazione. A tal proposito, Esposito sostiene che esisterebbe una differenza tra le due norme: la costituzione si differenzia dalla legge per la materia e per l'oggetto che essa regola⁵⁵⁶ e che solo eccezionalmente una legge semplice conterrebbe disposizioni costituzionali, così come solo eccezionalmente una legge costituzionale potrebbe contenere disposizioni legislative⁵⁵⁷. Se questa suddivisione non fosse rispettata e, quindi, se venisse meno la natura eccezionale di queste immissioni nelle sfere di competenze di fonti diverse, verrebbe meno anche la distinzione tra atti legislativi costituzionali ed ordinari⁵⁵⁸.

Tuttavia, al di là della distinzione appena operata che evidenzia l'esistenza di una differenza tra le due fonti, l'autore tenta anche di dimostrare che la legge ha specifici limiti materiali che potremmo definire intrinseci. Infatti, se la legge è considerata volontà suprema dello Stato, questa consta di una determinata forza⁵⁵⁹ e di una determinata efficacia⁵⁶⁰: in ragione della forza, la legge può essere «mutata o abrogata solo con altra legge»⁵⁶¹; in ragione della sua efficacia, la legge «deroga ed abroga ogni altra e diversa manifestazione di volontà dello Stato e dei singoli»⁵⁶². Esposito prosegue affermando che mentre il potere della legge ha trovato una propria regolamentazione⁵⁶³, il fenomeno

⁵⁵⁴ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 50

⁵⁵⁵ In questo senso, rimandiamo a G. U. Rescigno, *Sul libro "La validità delle leggi" di Carlo Esposito*, in <http://archivio.rivistaaic.it/>, 2007

⁵⁵⁶ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 52

⁵⁵⁷ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, pp. 52, 53

⁵⁵⁸ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 53

⁵⁵⁹ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 58

⁵⁶⁰ *Ibid.*

⁵⁶¹ *Ibid.*

⁵⁶² *Ibid.*

⁵⁶³ Esposito ritiene che il potere della legge abbia trovato un riconoscimento formale in disposizioni che, ad esempio, disciplinano il diritto intertemporale, nel senso che le leggi possono essere abrogate solo da altre leggi.

dell'efficacia non è stato formalizzato «*in tutti i suoi dettagli nei testi giuridici, ma risulta per implicito dalle disposizioni secondo cui le leggi possono essere abrogate (solo) da leggi, e dal principio che i regolamenti, ed a maggior ragione gli atti amministrativi o giurisdizionali (...), e gli atti dei privati devono essere conformi alle leggi*»⁵⁶⁴. Proprio per cercare di dare risposta a questa situazione di incertezza, sarebbero state avanzate due teorie: l'una prevede che la primazia della legge sulle altre fonti del diritto sia dovuta alla superiorità degli organi dai quali l'atto proviene; l'altra giustifica la primazia della legge con la graduazione della intensità del volere dello Stato che sarebbe massima nella legge⁵⁶⁵. A noi interesse soffermarci soprattutto sulla seconda tesi poiché è sulla base di questa che si sviluppa il ragionamento che ha ad oggetto il fenomeno della abrogazione. Infatti – per dirla con le parole dell'autore - «*la tesi che fonda la forza e l'efficacia della legge sulla speciale intensità del volere che in essa [nella legge] si manifesterebbe [da parte dello Stato], non spiega né giustifica come e perché la legge posteriore abroghi quella anteriore con cui sia in contrasto*»⁵⁶⁶. Dunque, stando alla ricostruzione proposta dallo studioso, ciò che giustifica l'abrogazione della legge precedente non sarebbe l'intensità della volontà dello Stato bensì un ulteriore elemento assimilabile all'istituto civilistico della condizione⁵⁶⁷, inteso come evento futuro ed incerto dal quale dipende il verificarsi di un determinato effetto giuridico. Più precisamente, ogni legge conterrebbe una condizione risultava dell'efficacia con effetto *ex nunc* che consente alla legge previgente di produrre gli effetti giuridici fino all'entrata in vigore di una legge successiva contrastante o abrogante⁵⁶⁸. Proseguendo il ragionamento, Esposito afferma che il motivo in base al quale la nuova legge può entrare in vigore si spiega con il fatto che non vi sono,

⁵⁶⁴ *Ibid.*

⁵⁶⁵ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 59

⁵⁶⁶ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, pp. 63, 64.

In questo senso, l'autore evidenzia, tra l'altro, l'impossibilità di operare un distinguo dell'intensità della volontà dello Stato. Infatti, sarebbe possibile solamente indagare la volontà nei termini della volontà o della non volontà, ma non della intensità della volontà. Non solo: se si basa l'analisi della successione delle leggi sul principio della intensità della volontà, si dovrebbe concludere – stando alla tesi in analisi – che le due disposizioni contrastanti dovrebbero coesistere ovvero elidersi vicendevolmente.

⁵⁶⁷ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 64

⁵⁶⁸ *Ibid.*

Esposito prosegue affermando che gli istituti dell'abrogazione e della deroga, così come descritti dalla legge, sarebbero espressioni corrette solo sul piano empirico poiché si limitano a descrivere un fenomeno ma non sarebbero corrette sul piano della costruzione giuridica.

nella vecchia legge, volontà contrarie, sicché l'abrogazione altro non sarebbe che un fatto già implicitamente previsto nella legge precedente.

Non solo: muovendo dalla premessa che è la legge già esistente a contenere la condizione tale per cui la legge successiva può abrogare la legge precedente, l'autore afferma anche che ciascuna legge può predisporre in maniera diversa questa condizione. Questa concezione della legge implica la possibilità eccezionale che una norma disponga da sé la sottrazione ai principi della derogabilità e della abrogabilità ad opera di norme successive⁵⁶⁹ e pariordinate.

Ai fini della nostra indagine, potrebbe essere utile adottare lo schema elaborato da Esposito per analizzare il rapporto tra le preleggi o lo statuto del contribuente e le singole disposizioni che, entrate in vigore dopo il codice civile ovvero dopo la l. 212/2000, conferiscono efficacia retroattiva alla norma tributaria.

Infatti, laddove una disposizione – che, a fini esemplificativi, collocheremo in un tempo successivo all'entrata in vigore della l. 212/2000 (o anche in un tempo successivo all'entrata in vigore del codice civile) – prevedesse la retroattività di una norma tributaria in contrasto con le disposizioni dello statuto, stando alla tesi tradizionale che impone la prevalenza *tout court* della *lex posterior*⁵⁷⁰ sulle disposizioni vigenti, si dovrebbe concludere affermando che l'unico motivo in grado di spiegare questo fenomeno consiste nell'incremento dell'intensità della volontà statale nel tempo⁵⁷¹.

Tuttavia, se contestualizzassimo l'esempio appena proposto nella costruzione proposta da Esposito, la prevalenza della *lex posterior* potrebbe non essere affatto scontata, anche tra norme aventi il medesimo rango⁵⁷², in ragione della presenza della già citata condizione risolutiva. Infatti, gli atti giuridici sono empiricamente abrogati da disposizioni legislative

⁵⁶⁹ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 70

⁵⁷⁰ P. Carnevale, *Dialogando con Franco Modugno sul fondamento dell'abrogazione... e dintorni*, in *federalismi.it*, 2011, p. 7

⁵⁷¹ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 64

Inoltre, come già detto, questa tesi pare non essere condivisa da Esposito che ritiene questo principio «*indubbiamente inesatto*».

⁵⁷² In questo emerge il pregio dell'analisi di Esposito in relazione all'oggetto del nostro studio: come è stato affermato dalla dottrina, «*tutti gli atti legislativi (nel senso ampio di Esposito, che corrisponde alla espressione "atti normativi", maggiormente usata oggi) possono ricevere limiti e vincoli*», tanto che l'ordinamento consti di una costituzione rigida, quanto che l'ordinamento consti di una costituzione flessibile. Infatti, tutti gli atti giuridici – intesi nel senso espresso da Esposito – generano diritto e, per questa ragione «*sono eguali in quanto tutti egualmente limitabili, non, si badi, perché tutti egualmente limitati*». Così G. U. Rescigno, *Sul libro "La validità delle leggi" di Carlo Esposito*, in <http://archivio.rivistaaic.it/>, 2007.

posteriori perché è implicita negli atti legislativi la condizione che questi abbiano efficacia fino a disposizione contraria⁵⁷³. Ciononostante, l'autore afferma che è altresì possibile che la condizione da cui dipende la fine della sua validità sia esplicita e diversa o «*più grave che non l'emanazione di una legge posteriore*»⁵⁷⁴: sono tali i casi del termine, determinato dallo scadere di un lasso di tempo e non già dall'emanazione di una nuova disposizione; potrà anche essere previsto che la validità della disposizione non sia condizionata dalla nuova disposizione.

In ogni caso, la tesi di Esposito trova un fondamentale limite. Come è stato osservato dalla dottrina, la costruzione dell'autore in analisi «*sta e cade (...) con la premessa che (...) il diritto positivo non si atteggi in modo difforme statuendo in senso avverso*»⁵⁷⁵. Emerge, a questo punto, uno degli elementi centrali dell'intera trattazione di Esposito: il concetto di diritto positivo. Stando alla ricostruzione offerta dalla dottrina, nella prospettiva propria dell'autore, il diritto positivo non sarebbe solo ed esclusivamente l'insieme delle disposizioni scritte bensì il diritto effettivamente praticato⁵⁷⁶. In questo senso appare più chiara l'esposizione di Esposito, nella parte in cui spiega il motivo per il quale una legge successiva «*non ha forza per farsi valere*»⁵⁷⁷: la legge successiva manca di questa forza non perché la volontà statale dalla quale deriva sia meno intenso ma perché la legge successiva è nulla e giuridicamente inesistente poiché in contrasto con il diritto da cui è regolata⁵⁷⁸.

Il concetto stesso della condizione risolutiva, dunque, deve essere interpretato alla luce di due categorie fondamentali: quella della natura, dispositiva o cogente⁵⁷⁹, della condizione risolutiva e quella dell'esistenza di specifiche norme sulle norme⁵⁸⁰ o metanorme⁵⁸¹.

Per quanto riguarda la natura della clausola risolutiva, l'autore si è chiesto se questo abbia natura dispositiva ovvero cogente. Se si ammette la natura dispositiva della stessa, «*niente*

⁵⁷³ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 66

⁵⁷⁴ *Ibid.*

⁵⁷⁵ P. Carnevale, *Dialogando con Franco Modugno sul fondamento dell'abrogazione... e dintorni*, in *federalismi.it*, 2011, p. 10 e, seppur espresso in termini diversi, G. U. Rescigno, *Sul libro "La validità delle leggi" di Carlo Esposito*, in <http://archivio.rivistaaic.it/>, 2007

⁵⁷⁶ G. U. Rescigno, *Sul libro "La validità delle leggi" di Carlo Esposito*, in <http://archivio.rivistaaic.it/>, 2007

⁵⁷⁷ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 69

⁵⁷⁸ *Ibid.*

⁵⁷⁹ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, pp. 70 ss.

⁵⁸⁰ G. U. Rescigno, *Sul libro "La validità delle leggi" di Carlo Esposito*, in <http://archivio.rivistaaic.it/>, 2007

⁵⁸¹ P. Carnevale, *Dialogando con Franco Modugno sul fondamento dell'abrogazione... e dintorni*, in *federalismi.it*, 2011, p. 18

vieta che la singola legge contenga una valida disposizione contrastante [con la disposizione precedente]»; contrariamente, se si ammettesse la natura cogente e, quindi, inderogabile della condizione, si dovrebbe ammettere anche l'impossibilità per la disposizione successiva di derogare le disposizioni già vigenti⁵⁸². Il vincolo in questione sarebbe, a parere di Esposito, prevalentemente dispositivo e solo in presenza di un esplicito divieto – da ritenersi cogente⁵⁸³ e, quindi, vincolanti per il legislatore – contenuto nella disposizione già vigente sarebbe possibile sottrarre quest'ultima dalla derogabilità o dalla abrogabilità⁵⁸⁴.

In questa formulazione sarebbe ravvisabile un'importante criticità, interessante ai fini della nostra indagine. Infatti, come è stato sostenuto dalla dottrina, ammettendo la possibilità per la disposizione successiva di modificare una disposizione vigente in base ai parametri dell'allora articolo 5 delle preleggi del codice civile del 1865⁵⁸⁵ (ovvero dell'attuale articolo 15 delle preleggi), sarebbe ammissibile, in linea di massima, l'abrogazione dello stesso articolo 5 in questione. Il pericolo – ricorrendo alle parole della dottrina – è quello che «*la regola diversa, statuendo la prevalenza della legge posteriore, non finisca per restare vittima di se stessa, potendo risultare a sua volta, ove non accompagnata da una clausola di inderogabilità che introduca per sé un'eccezione a se medesima, derogabile dalle leggi successive che ponessero limiti alla prevalenza della legge posteriore*»⁵⁸⁶.

Per quanto riguarda il tema delle metanorme o delle norme sulla normazione, come sopra indicate, è necessario contestualizzare questa categoria nell'ambito dell'abrogazione⁵⁸⁷, intesa alla luce della teoria della condizione intrinseca di Esposito. Questa premessa pare fondamentale, soprattutto alla luce di quanto si dirà nel paragrafo successivo in materia di metanorma: il concetto di metanorma espresso nella teoria in

⁵⁸² E questa sarebbe, secondo Esposito, la prova della bontà della teoria che vorrebbe insito, nella norma esistente, il vincolo che limita la norma successiva.

⁵⁸³ In ogni caso, stando all'autore, in genere questa formulazione sarebbe assente, sicché ogni legge potrebbe statuire in contrasto con quella precedente. Così C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 70.

⁵⁸⁴ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 70

⁵⁸⁵ Le leggi non sono abrogate che da leggi posteriori per dichiarazione espressa del legislatore, o per incompatibilità con le nuove disposizioni con le precedenti, o perché la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore.

⁵⁸⁶ P. Carnevale, *Dialogando con Franco Modugno sul fondamento dell'abrogazione... e dintorni*, in federalismi.it, 2011, p. 10

⁵⁸⁷ Questa posizione pare condivisa anche dalla dottrina che ritiene che «*l'abrogazione è un istituto il quale rende chiaro che esistono e non possono non esistere norme sulle norme, norme cioè logicamente anteriori rispetto ad altre perché esse dicono, e non possono non dire, chi e come produce norme*». Così G. U. Rescigno, *Sul libro "La validità delle leggi" di Carlo Esposito*, in <http://archivio.rivistaaic.it/>, 2007.

analisi, non si basa sul tentativo di elevare ad un rango superiore a quello proprio della legge ordinaria specifici principi ritenuti eticamente apprezzabili – come si potrebbe dire del principio di irretroattività. L'affermazione dell'esistenza di una serie di norme sulla normazione si evince dalla stessa struttura dell'abrogazione, intesa – come affermato dallo stesso autore – in senso empirico: «*qualunque cosa si dica in tema di abrogazione, sia che si dica che prevale la legge posteriore, sia che si dica che prevale quella anteriore, sia che si dica che non c'è regola, si pone automaticamente e necessariamente una regola sulle regole*»⁵⁸⁸. Il fatto che si debba necessariamente considerare l'esistenza di questa regola, conduce l'interprete a chiedersi di quale regola si tratti. Stando all'autore, la regola in oggetto sarebbe quella in base alla quale l'abrogazione troverebbe fondamento sulla condizione implicita di cui si è trattato in precedenza.

Queste norme sulla normazione dovrebbero trovarsi espresse nella costituzione⁵⁸⁹ che – si badi – Esposito definisce come materiale e non già come formale⁵⁹⁰. In questo modo, le regole sulla creazione del diritto, comprese quelle sulle autorità dotate di tale attribuzione nonché quelle sui modi per creare diritto, debbono essere necessariamente norme costituzionali⁵⁹¹.

Questa tesi è stata ripresa, in tempi più recenti, da un altro autorevole autore (Modugno). Riprendendo il concetto di metanorma nei termini espressi da Esposito, Modugno si interroga in merito alla rilevanza di questo concetto in uno scenario ordinamentale completamente mutato rispetto a quello vigente nel 1934, anno di prima pubblicazione

⁵⁸⁸ G. U. Rescigno, *Sul libro "La validità delle leggi" di Carlo Esposito*, in <http://archivio.rivistaaic.it/>, 2007

⁵⁸⁹ *Ibid.*

⁵⁹⁰ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 79.

Questa definizione assume grande rilievo soprattutto in relazione al concetto, già introdotto, di diritto positivo. Infatti, considerando il diritto positivo come il diritto effettivamente osservato e praticato e considerando, come si vedrà nelle prossime righe, l'idea che vorrebbe le metanorme espresse in costituzione, si deve concludere affermando che l'idea materiale di costituzione spinge l'interprete a cercare le metanorme non tanto nel testo costituzionale quanto in ciò che esposito definisce «*il fatto*» (così C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 205). In altri termini: se è vero che nella prospettiva di Esposito la costituzione rappresenta «*il punto di incidenza tra il diritto e il fatto*» (*Ibid.*), il concetto stesso di costituzione non sarà coincidente con l'idea di costituzione-testo. Infatti, come evidenzia la dottrina, lo studio della tesi di Esposito ci conduce a dover prendere in considerazione i «*contenuti necessariamente costituzionali*» (così G. U. Rescigno, *Sul libro "La validità delle leggi" di Carlo Esposito*, in <http://archivio.rivistaaic.it/>, 2007) che esprimono la coincidenza tra diritto e fatto.

⁵⁹¹ G. U. Rescigno, *Sul libro "La validità delle leggi" di Carlo Esposito*, in <http://archivio.rivistaaic.it/>, 2007. Si aggiunga anche l'osservazione di Esposito in merito all'importanza della differenza tra costituzione rigida e flessibile: la distinzione concettuale non assumerebbe «*eccessiva importanza pratica*» in base a quanto si è detto in merito alla possibilità di limitare la validità della legge anche in regime di costituzione flessibile; nondimeno, scarsa sarebbe altresì la differenza tra legge costituzionale e ordinaria (in regime di costituzione rigida): le differenze, oltre che minime, sarebbero solo formali. Così C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, pp. 167, 168.

dell'opera di Esposito. La conclusione alla quale giunge Modugno prevede che sia indubbio il mutamento costituzionale rispetto agli anni Trenta, sicché viene meno l'esigenza specifica di ricercare i limiti alla legge ordinaria, tuttavia sarebbe rimasto un certo margine d'incertezza nell'ambito «*dei vincoli resi al legislatore dal legislatore medesimo*»⁵⁹². Nello specifico, Modugno evidenzia che la Costituzione ha tipizzato il fenomeno dell'abrogazione, facendone menzione in svariati ambiti, tuttavia nulla è stato espresso in merito a come si debba intendere e ricostruire il fenomeno in questione⁵⁹³: in questo senso, mancherebbe una disciplina costituzionale in materia di abrogazione. A questo punto s'innesterebbe nel discorso la tesi di Esposito che prevede che «*le regole sulla creazione [e quindi anche le disposizioni in materia di abrogazione⁵⁹⁴] del diritto, e quindi (...) le regole intorno alle autorità che possono creare diritto e sui modi che esse debbono tenere per creare diritto sono necessariamente componenti della costituzione, flessibile o rigida che sia*»⁵⁹⁵.

Questa concezione di Modugno, è ripresa anche in altre fonti dall'autore il quale evidenzia come il concetto di metanorme, sulla scorta dell'insegnamento di Esposito, rappresenti quel nucleo di norme deputate a definire le condizioni in base alle quali una certa disposizione può sorgere e permanere validamente nell'ordinamento⁵⁹⁶. In base a questa premessa, possiamo concludere sostenendo che se questa è la funzione delle metanorme, queste debbono collocarsi su un piano logico-linguistico diverso⁵⁹⁷ rispetto alle regole comportamentali [dello stesso rango] rivolte ai consociati⁵⁹⁸ e non possono essere abrogate, modificate o sostituite da norme di pari struttura logico-linguistica⁵⁹⁹.

In base a quanto è stato detto, ritenere metanorme le disposizioni delle preleggi in materia di retroattività ovvero le disposizioni dello statuto nello stesso ambito, implicherebbe attribuire a queste disposizioni non già e non tanto una primazia gerarchica bensì una primazia logica. Questa posizione rispecchia perfettamente la costruzione di Esposito che

⁵⁹² P. Carnevale, *Dialogando con Franco Modugno sul fondamento dell'abrogazione... e dintorni*, in *federalismi.it*, 2011, p. 17

⁵⁹³ *Ibid.*

⁵⁹⁴ Modugno, in questo senso, evidenzia che secondo la costruzione di Esposito, l'abrogazione non può non essere regolata sul piano delle metanorme. Così P. Carnevale, *Dialogando con Franco Modugno sul fondamento dell'abrogazione... e dintorni*, in *federalismi.it*, 2011, p. 17.

⁵⁹⁵ G. U. Rescigno, *Sul libro "La validità delle leggi" di Carlo Esposito*, in <http://archivio.rivistaaic.it/>, 2007

⁵⁹⁶ F. Modugno (a cura di), *Diritto pubblico*, Torino, Giappichelli, 2012, p. 7

⁵⁹⁷ Più precisamente, possiamo affermare che queste norme si collocano su un piano logicamente anteriore rispetto ad altre norme «*perché esse dicono, e non possono non dire, chi e come produce norme*». Così G. U. Rescigno, *Sul libro "La validità delle leggi" di Carlo Esposito*, in <http://archivio.rivistaaic.it/>, 2007.

⁵⁹⁸ P. Pinna, *La disposizione valida e la norma vera*, Milano, Franco Angeli, 2015, citando F. Modugno, *Sul ruolo della legge parlamentare (considerazioni preliminari)*, Osservatorio delle fonti, 2009, p. 12

⁵⁹⁹ *Ibid.*

si contrappone alla classica teoria della gerarchia delle fonti kelseniana, rappresentata da una struttura piramidale: la volontà dello Stato non sarebbe riassumibile secondo lo schema della piramide o della scala, dovendosi preferire un rapporto di parità tra le varie fonti⁶⁰⁰. Infatti, in questa prospettiva, non si pone nemmeno il problema del coordinamento tra fonti ordinarie e costituzionali, intendendo – sulla scia di quanto affermato da Esposito – per fonte costituzionale non tanto il testo costituzionale quanto, piuttosto, il senso materiale di costituzionalità⁶⁰¹. È in questa Costituzione materiale che debbono essere ricercate le norme sulle norme e, senz'altro, potremmo considerare le disposizioni sull'irretroattività come metanorme e, per questo motivo, sovraordinate, quantomeno sul piano logico-linguistico, ad altre disposizioni.

Se così è, sarebbe confutabile anche la tesi che auspicherebbe l'introduzione nell'ordinamento di una fonte legislativa che, gerarchicamente, dovrebbe collocarsi tra la legge ordinaria e la legge costituzionale, assicurando alle metanorme una maggiore stabilità⁶⁰². Infatti, stando a questa costruzione, «*data la debolezza delle misure [intese come autovincoli legislativi], il modo più efficace di intervenire sarebbe la creazione di un vero e proprio vincolo "gerarchico" al rispetto delle "metanorme"*»⁶⁰³ mediante l'introduzione dell'istituto della legge organica⁶⁰⁴. Analizzando la tesi di Rizza alla luce dell'opera di Esposito, si dovrebbe prendere atto del fatto che non v'è ragione di contestualizzare l'istituto delle metanorme nel quadro della gerarchia delle fonti né vi sarebbe la necessità di positivizzare il contenuto delle metanorme in fonti organiche, cioè intermedie tra legge ordinaria e legge costituzionale.

Non si tratta, quindi, di indagare le metanorme sul piano della civiltà giuridica, piuttosto che su quello della rilevanza etica e morale dei concetti ivi contenuti: attenendoci allo studio svolto da Esposito e ripreso da Modugno, il concetto di metanorma o di norma sulla norma sarebbe apprezzabile da un punto di vista prettamente giuridico.

Resta ora da analizzare un ulteriore strumento di analisi postoci a disposizione dalla dottrina: lo studio della gerarchia normativa e l'effetto della stessa sulla validità della norma. Già Esposito parlò del concetto di validità (*recitus*: di invalidità) degli atti

⁶⁰⁰ J. Luther e E. Daly (a cura di), H. Kelsen, *Dottrina generale dello Stato*, Milano Giuffrè, 2013, p. XXII

⁶⁰¹ C. Esposito, *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 76

⁶⁰² G. Rizza, *Statuto del contribuente, autovincoli legislativi, certezza del diritto*, in Forum di Quaderni Costituzionali (in www.forumcostituzionale.it), 2003, p. 2

⁶⁰³ *Ibid.*

⁶⁰⁴ Per una critica a questa tesi rinviamo il lettore al prossimo paragrafo.

normativi adottati in contrasto con una costituzione flessibile, intesa nel senso materiale di cui si è parlato. Il motivo per cui le categoria della gerarchia e della validità sono collegate si spiega con l'analisi delle varie forme di gerarchia normativa vigenti. Stando alla ricostruzione della dottrina, sarebbero ben quattro gli schemi ricostruttivi del fenomeno: a) gerarchia strutturale o formale⁶⁰⁵: intercorre tra norme sulla produzione giuridica e norme la cui produzione è da quelle disciplinata, indipendentemente dal contenuto delle norme stesse; b) gerarchia materiale o sostanziale⁶⁰⁶: ha ad oggetto il contenuto delle singole disposizioni e «*influisce sul contenuto della norma inferiore*»⁶⁰⁷ nel senso che «*la norma inferiore non può assumere un contenuto confliggente (incompatibile, antinomico) con quello della norma superiore*»⁶⁰⁸; c) gerarchia logica o linguistica⁶⁰⁹: è la gerarchia tra norme nelle quali l'una menziona l'altra, come nel caso dell'abrogazione espressa; d) gerarchia assiologica⁶¹⁰: è di matrice interpretativa e si fonda sull'attribuzione ad una delle norme di un valore superiore.

Premesso questo distinguo, l'autore citato procede all'analisi del fenomeno della validità delle disposizioni in ragione del rapporto gerarchico esistente tra le stesse, affermando che «*le gerarchie formali e le gerarchie materiali sono direttamente connesse alla validità (...) nel senso che è invalida ogni norma la quale non sia stata prodotta in conformità alle norme ad essa formalmente sovraordinate (quelle, cioè, che ne disciplinano la produzione) e/o sia in contrasto con norme materialmente sovraordinate*»⁶¹¹. Per le restanti due forme di gerarchia, vale a dire la gerarchia logico-linguistica e quella assiologica, non si può affermare che la loro violazioni comporti invalidità.

Quindi, se si analizzasse – come pure l'autore citato fa – il rapporto tra fonti ordinarie e il principio di irretroattività espresso nelle preleggi, assumendo per vero che quello di irretroattività sia un principio che, in base alla ricostruzione di Esposito e Modugno, possiamo qualificare come metanorma e che, in quanto tale, gode di una certa resistenza

⁶⁰⁵ R. Guastini, *Gerarchie normative*, in *Journal for constitutional theory and philosophy of law*, ed n. 21/2013, p. 58

⁶⁰⁶ R. Guastini, *Gerarchie normative*, in *Journal for constitutional theory and philosophy of law*, ed n. 21/2013, p. 59

⁶⁰⁷ R. Guastini, *Gerarchie normative*, in *Journal for constitutional theory and philosophy of law*, ed n. 21/2013, p. 60

⁶⁰⁸ *Ibid.*

⁶⁰⁹ *Ibid.*

⁶¹⁰ R. Guastini, *Gerarchie normative*, in *Journal for constitutional theory and philosophy of law*, ed n. 21/2013, p. 61

⁶¹¹ R. Guastini, *Gerarchie normative*, in *Journal for constitutional theory and philosophy of law*, ed n. 21/2013, p. 62

sul piano logico-linguistico⁶¹² rispetto ad altre fonti anche pariordinate, allora dovremmo ammettere che una norma contrastante con l'articolo 11 delle preleggi non può essere invalida⁶¹³. L'impossibilità di ravvisare l'invalidità in questo caso è spiegata con il ricorso alla gerarchia logico-linguistica che non sarebbe idonea a far insorgere questo vizio nella disposizione in questione.

Stando a questa ricostruzione, dovremmo ammettere l'inidoneità dell'articolo 11 delle preleggi a rappresentare un punto fermo in materia di irretroattività. Tuttavia, l'autore propone un ulteriore esempio basato sempre sullo studio delle gerarchie normative che noi possiamo riadattare, in astratto, al caso dell'articolo 11 delle preleggi⁶¹⁴: ci si chiede se in un ordinamento a costituzione flessibile, in cui è possibile che l'*iter legis* sia disciplinato da una legge ordinaria, la legge che regolamento il procedimento legislativo sia vincolante per il legislatore *pro futuro*⁶¹⁵. In tal caso si dovrebbe anzitutto prendere atto del fatto che le due disposizioni sono entrambe leggi ordinarie e, quindi, non può essere ravvisato un vincolo gerarchico idoneo rendere una delle due leggi invalida: si dovrà procedere, dunque, secondo lo schema della *lex posterior* che abroga o deroga la legge preesistente. Tuttavia, l'abrogazione tacita si può ravvisare solo laddove le due disposizioni regolino in maniera incompatibile la medesima materia ma questo non è il caso, essendo l'una una disposizione procedimentale e l'altra una disposizione adottata in contrasto che le vigenti disposizioni in materia di *iter legis*.

Quid iuris? La risposta ci viene fornita dall'autore stesso che conferma l'inesistenza di una gerarchia idonea a produrre l'invalidità di una delle norme ma ammette la primazia gerarchica della norma procedurale sull'altra norma⁶¹⁶. In questo senso, si ravvisa anche

⁶¹² Cfr. G. U. Rescigno, *Sul libro "La validità delle leggi" di Carlo Esposito*, in <http://archivio.rivistaaic.it/>, 2007, secondo cui possiamo affermare che queste norme si collocano su un piano logicamente anteriore rispetto ad altre norme «*perché esse dicono, e non possono non dire, chi e come produce norme*».

Così anche P. Pinna, *La disposizione valida e la norma vera*, Milano, Franco Angeli, 2015, citando F. Modugno, *Sul ruolo della legge parlamentare (considerazioni preliminari)*, Osservatorio delle fonti, 2009, p. 12

⁶¹³ R. Guastini, Gerarchie normative, in *Journal for constitutional theory and philosophy of law*, ed n. 21/2013, p. 62

⁶¹⁴ R. Guastini, Gerarchie normative, in *Journal for constitutional theory and philosophy of law*, ed n. 21/2013, p. 65

⁶¹⁵ «*Immaginiamo dunque una legge L1 che disciplini (non importa come) il procedimento legislativo, e un'altra legge L2 che disciplini a sua volta una qualsivoglia altra materia. Ora, per ipotesi, L2 è stata approvata non secondo il procedimento previsto da L1, ma secondo un procedimento diverso. Possiamo allora dire che L2 sia invalida per ragioni formali? O dobbiamo invece dire che L1 sia stata tacitamente derogata, o addirittura abrogata, da L2?*». Così R. Guastini, Gerarchie normative, in *Journal for constitutional theory and philosophy of law*, ed n. 21/2013, p. 65.

⁶¹⁶ R. Guastini, Gerarchie normative, in *Journal for constitutional theory and philosophy of law*, ed n. 21/2013, p. 66. In questo senso l'autore precisa anche che «*mediante L1 [cioè la norma procedurale] il*

una continuità con l'idea della primazia, puramente logica, delle fonti sulla produzione rispetto alle fonti di produzione e ciò in ragione del fatto che le prime disciplinano le seconde e che le seconde non dovrebbero essere in contrasto con le prime⁶¹⁷.

Alla luce di questa soluzione dottrinale, se si volesse ricondurre l'articolo 11 delle preleggi (o le disposizioni della l. 212/2000) al novero delle fonti che disciplinano le altre fonti, pur constatando che nel sistema della gerarchia delle fonti le preleggi non sono altro che espressione della legge ordinaria, sarebbe possibile attribuire alle stesse una primazia logica. A questa primazia si può arrivare tanto percorrendo la via tracciata, a loro modo, da Esposito e, specialmente, da Modugno, estranea, in particolare nella soluzione proposta da Esposito, al modello kelseniano delle gerarchie, quanto, paradossalmente, ripercorrendo la via dello studio della gerarchia normativa.

2.3 I principi della l. 212/2000 nella prospettiva della teoria delle metanorme

Merita di essere succintamente esposta, a questo punto, anche la teoria della cd. metanorme, elaborata dalla dottrina.

Le metanorme sarebbero funzionali ad avere effetto nei confronti di altre norme e sarebbero, a loro volta, scindibili in: a) norme sulla produzione e sull'applicazione del diritto che hanno ad oggetto atti normativi⁶¹⁸; b) metanorme in senso stretto che hanno ad oggetto altre norme, come nel caso del principio di irretroattività, ovvero che hanno ad oggetto altre formulazioni normative⁶¹⁹.

L'istituto delle metanorme ovvero delle norme sulla normazione⁶²⁰ è stato oggetto di analisi dottrinale anche in passato e, a tal riguardo, pare particolarmente importante il contributo di Esposito⁶²¹, di cui abbiamo già avuto modo di parlare.

legislatore ha dettato regole al legislatore futuro (o, se preferite, ha dettato regole a sé stesso). Siffatte regole possono certo essere abrogate da una legge successiva, ma, finché sussistono, non possono essere semplicemente violate dal comportamento del legislatore».

⁶¹⁷ M. Dogliani, I. Massa Pinto, *Elementi di diritto costituzionale*, Torino, Giappichelli, 2015, p. 269

⁶¹⁸ R. Guastini, *Le fonti del diritto: fondamenti teorici*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 420

⁶¹⁹ *Ibid.*

⁶²⁰ Pare opportuno evidenziare che questa definizione non è universalmente condivisa dalla dottrina.

Infatti, si segnala che un orientamento dottrinale definisce le metanorme non già come norme sulla normazione bensì come norme che, a livello metalinguistico, vertono su altre norme. La categoria in questione riguarderebbe, dunque, solo le norme che menzionano altre norme. In base a questa ricostruzione, le norme che disciplinano la produzione del diritto non hanno ad oggetto norme bensì atti normativi – tant'è che la Costituzione, ad esempio, nulla dice sulla legge ma tratta dell'atto legislativo in genere – e tra gli atti normativi e le norme sulla normazione sarebbe ravvisabile un rapporto di gerarchia strutturale che intercorre tipicamente tra le norme sulla produzione giuridica (in senso stretto) e le norme la cui produzione è da quelle

Il richiamo alla categoria delle metanorme pare utile ad introdurre questo paragrafo perché è stato oggetto di studio anche in tempo recenti. Infatti, autorevole dottrina ha richiamato questa costruzione dottrinale, mettendola in relazione alle disposizioni della l. 212/2000, sostenendo che «*in questo caso [quindi, nel caso dello statuto], le norme sulla produzione (o metanorme) hanno lo stesso rango delle norme di produzione. È stata quindi disattesa quella buona tradizione che vuole, invece, le norme sulla produzione fissate in fonti del diritto di grado superiore a quello delle norme di produzione che in base alle stesse devono essere prodotte*»⁶²². Questa considerazione, oltre ad aver condotto l'autore a criticare l'efficacia dello statuto⁶²³ che sarebbe, tra l'altro, inficiata anche da una *forma menits*, di stampo statualista, tipica dell'ordinamento italiano⁶²⁴, pone in evidenza, come si evince dalla citazione stessa, un'anomalia: le norme sulla produzione hanno il medesimo rango delle norme di produzione. Infatti, questa peculiarità pare essere contrastante con la regola che vorrebbe le fonti sulla produzione (delle leggi primarie e degli atti ad essa equiparati) tipizzate in Costituzione⁶²⁵. Tale tesi pare ampiamente condivisa in dottrina che considera pacifica l'idea che la Costituzione preveda un numero determinato e "chiuso" di fonti operanti a livello costituzionale e a livello delle leggi ordinarie⁶²⁶.

Ciò assume particolare rilievo considerando che la nostra Costituzione è ritenuta la principale fonte sulla normazione, pur essendo ammessi rinvii, ad esempio di carattere attuativo, a fonti subordinate⁶²⁷. Sono proprio questi rinvii, più o meno espressi, ad interessarci: la dottrina ritiene che nei casi in cui la Costituzione operi un rinvio alle fonti ad essa subordinate, «*la produzione delle fonti è, in parte, legittimamente disciplinata da*

disciplinata. Così R. Guastini, *Gerarchie normative*, in *Journal for constitutional theory and philosophy of law*, ed n. 21/2013, pp. 58, 64.

⁶²¹ Cfr. C. Esposito, *La validità delle leggi*, Padova, CEDAM, 1934

⁶²² L. Antonini, *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, p. 619

⁶²³ L. Antonini, *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, p. 638

⁶²⁴ In questo senso, si segnala che la critica dell'autore ben potrebbe risultare coerente con quanto già esposto in un'altra trattazione dello stesso autore (L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996, pp. 149 ss.). Si vince, infatti, come lo studio pubblicato nel 1996, nel tentativo di delineare la natura del dovere di contribuzione alla luce dei principi costituzionali, operi un distinguo tra il concetto di dovere tributario inteso come onere proprio «*della sudditanza politica*», espressione della cd. dottrina dei diritti pubblici soggettivi, e il concetto di dovere tributario alla luce dei valori della Carta che impongono la contribuzione in termini di contribuzione in ossequio al principio di solidarietà. Il distinguo appena esposto pare essere stato disatteso dal legislatore tributario che, stando alla ricostruzione proposta nella pubblicazione del 2001, pare ancora ancorato all'idea di dovere tributario tipica del periodo pre-costituzionale.

⁶²⁵ V. Onida, M. Pedrazza Gorlero, *Compendio di diritto costituzionale*, Giuffrè, Milano, 2011, pp. 30, 31

⁶²⁶ P. Caretti, U. De Siervo, *Diritto costituzionale e pubblico*, Giappichelli, Torino, 2014, p. 557

⁶²⁷ *Ibid.*

*fonti dotate della stessa forza giuridica [della Costituzione] o magari di forza giuridica inferiore ma che vanno egualmente rispettate in virtù del collegamento che esse hanno con le disposizioni costituzionali che a loro rinviano»*⁶²⁸. Tuttavia, in caso di assenza del rinvio nella fonte superiore, si deve dubitare dell'efficacia delle metanorme che intendono disciplinare fonti pariordinate⁶²⁹.

Questa affermazione dottrinale pare trovare riscontro anche nella citata sentenza della Corte costituzionale 89/1990. In particolare, pare interessante evidenziare come la legge impugnata prevedeva che i contenuti della stessa costituissero «*norme fondamentali di riforma economico-sociale, nonché principi fondamentali ai sensi dell'art. 117 della Costituzione*». Il richiamo ai principi fondamentali dell'articolo 117 Cost., in particolare, ricorda in qualche modo il richiamo operato dall'articolo 1 dello statuto. Tuttavia, pur in presenza di un tale richiamo ad opera del legislatore, la Corte sostenne che «*la qualificazione di una legge o di alcune sue disposizioni come principi fondamentali della legislazione statale (...) non può discendere soltanto da apodittiche affermazioni del legislatore stesso*», essendo necessaria un'indagine sulla natura effettiva di tali disposizioni. Ecco riemergere l'argomentazione dottrinale che prevede che in caso di assenza del rinvio nella fonte superiore, la legge ordinaria non potrà essere un vincolo efficace nei confronti di fonti pariordinate ed il rinvio in oggetto, alla luce della pronuncia, non potrà semplicemente desumersi dalle affermazioni del legislatore⁶³⁰.

Tuttavia, al di là della mancata condivisione da parte di Antonini⁶³¹ delle scelte del legislatore, pare opportuno fornire un quadro di lettura più ampio ed approfondito sulla materia. Premettendo che si sono già identificate, nello statuto, le norme sulla normazione

⁶²⁸ *Ibid.*

⁶²⁹ P. Caretti, U. De Siervo, *Diritto costituzionale e pubblico*, Giappichelli, Torino, 2014, p. 558

Pare emblematico il richiamo che gli autori fanno alla l. 400/88 (recante "disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri"): in questo caso, gli articoli 14 e 15 prevedono l'abrogazione solo espressa di alcune disposizioni della legge in oggetto. Questa tendenza pare riconoscibile, a modo proprio, anche nello statuto dei contribuenti. Tuttavia gli autori evidenziano che la l. 400/88 è inidonea a vincolare le fonti dello stesso rango.

⁶³⁰ Vale la pena evidenziare che, nel caso dello statuto, il rinvio della legge ordinaria alle fonti costituzionali (e non viceversa) non trova un riscontro speculare nella Carta. Infatti, analizzando gli articoli citati nell'articolo 1 dello statuto, si evince che i corrispettivi articoli della Costituzione non operano alcun rinvio alla legge ordinaria per l'attuazione delle proprie prescrizioni. Inoltre, nel caso specifico dell'articolo 3 dello statuto, si deve evidenziare che, per quanto si è ripetuto più volte nel corso dell'esposizione, l'unico richiamo costituzionale al divieto di retroattività, peraltro limitato alla sola legge penale incriminatrice, è quello dell'articolo 25 Cost. che, da quanto risulta a chi scrive, non pare rinviare la propria attuazione ad alcuna fonte primaria di carattere tributario (essendo l'articolo 3 da interpretarsi in combinato disposto con l'articolo 1 che precisa che le disposizioni della l. 212/2000 costituiscono principi dell'ordinamento tributario).

⁶³¹ L. Antonini, *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, pp. 619 ss.

e, quindi, le metanorme, pare necessario, a questo punto, procedere a spiegare perché, a nostro avviso, non è possibile attribuire a tali norme una efficacia «*autenticamente prescrittiva*»⁶³², al di là di quanto appena sostenuto.

Come si è già detto trattando l'articolo 11 delle preleggi, ci si è chiesti se, in ragione del valore di civiltà giuridica insito nell'articolo, sia possibile attribuire a questa norma, di rango primario, una collocazione particolare nella gerarchia delle fonti, in ragione di un argomento che avvalora l'elemento assiologico a scapito di quello prettamente gerarchico. Riproponendo questo tema nello studio dello statuto dei contribuenti e, nello specifico, dell'articolo 3, ci si deve chiedere se la disposizione in oggetto sia idonea a vincolare la futura attività legislativa. In tal senso, la dottrina ha notato che i tentativi a ciò rivolti, hanno fatto leva sulla «*bontà dello scopo*»⁶³³ di tali disposizioni che consisterebbe nell'assicurare la certezza del diritto e dei diritti⁶³⁴. A questo fine sarebbe stata altresì sviluppata una apposita tecnica per la soluzione dell'antinomia esistente tra norme contrapposte, nell'intento di assicurare una primazia, fondata su un argomento assiologico, della disposizione che possa meglio garantire la certezza del diritto: la disapplicazione. Tuttavia, pur ammettendosi la disapplicazione in specifici casi ma in ragione di una cd. norma di copertura di rango costituzionale⁶³⁵ (come nel caso del diritto dell'Unione europea), in questo caso, non vi sono norme di rango costituzionale che affermino la necessità di disapplicare una delle norme contrastanti. La conseguenza di ciò implica, quindi, l'impossibilità di procedere alla disapplicazione di una norma contrastante con un'altra norma, qualificata come metanorma in ragione della sola "bontà" del proprio contenuto.

Si deve altresì considerare che la Costituzione già contempla una disciplina completa delle fonti primarie: in ragione di ciò si ritiene che la Costituzione predisponga un sistema delle fonti (primarie) "chiuso" che non pare ammettere una disciplina delle fonti primarie che trovi origine nella legge ordinaria⁶³⁶. Ciò che invece si tenta di sostenere affermando la primazia delle metanorme dello statuto rispetto ad altre norme successive, anch'esse riconducibili al novero delle leggi ordinarie o degli atti aventi forza e valore di legge, sarebbe l'esatta negazione del principio di "chiusura" e, a nostro avviso, di tipizzazione delle fonti primarie desumibile dalla Costituzione.

⁶³² A. Ruggeri, *Norme sulla normazione e valori*, in rivista AIC, ed. n. 3/2011, p. 12

⁶³³ A. Ruggeri, *Norme sulla normazione e valori*, in rivista AIC, ed. n. 3/2011, p. 11

⁶³⁴ *Ibid.*

⁶³⁵ *Ibid.*

⁶³⁶ V. Onida, M. Pedrazza Gorlero, *Compendio di diritto costituzionale*, Giuffrè, Milano, 2011, pp. 30, 31

Conseguentemente a quanto appena sostenuto, ove si desiderasse attribuire alle metanorme presenti nello statuto (e nelle leggi ordinarie in genere) una resistenza non meramente concettuale⁶³⁷, sarebbe necessario cristallizzare i principi contenuti nelle citate norme sovraordinate gerarchicamente agli atti o che, comunque, assicurino un'osservanza dei principi a pena della loro invalidità⁶³⁸. È solo così che, nei fatti, è possibile assicurare la certezza del diritto e dei diritti di cui si è accennato sopra: solo assicurando ai principi contenuti nelle metanorme non solo una resistenza concettuale, a fronte della legislazione futura, ma anche assicurando una tutela piena ed effettiva degli stessi⁶³⁹ ad opera di una collocazione sovraordinata alla legge ordinaria sul piano della gerarchia delle fonti sarà possibile garantire la primazia ambita. A questa soluzione, l'autore menzionato non pare trovare alternative se non quella di introdurre nell'ordinamento una figura che, ad oggi, risulta assente nel panorama giuridico nazionale: la legge organica (o affini)⁶⁴⁰ che si collocherebbe su un piano gerarchico intermedio tra legge ordinaria e Costituzione.

Tuttavia, ad avviso di chi scrive, questa affermazione non pare del tutto condivisibile. Ad esempio, facendo ricorso al modello di legge organica presente nell'ordinamento spagnolo, non pare corretto collocare l'istituto su un piano gerarchico intermedio tra Costituzione e legge comune. Infatti, l'articolo 81 c. 1 Costituzione spagnola inizia con il termine «son»⁶⁴¹, tale da indicare quali siano, espressamente, le leggi organiche tipizzate per materia dalla Costituzione spagnola; all'elencazione fa seguito la locuzione «y las demás previstas en la Constitución»⁶⁴² che lascia spazio ad altre materia nelle quali sono previste le leggi organiche. Tuttavia, la dottrina si è interrogata in merito alla possibilità di legiferare con legge organica in casi non previsti dalla Costituzione spagnola⁶⁴³: oltre ad esservi stato un riconoscimento in tal senso, si è affermato che se, in genere, la legge organica gode di una primazia rispetto alla legge comune collocandosi in una posizione intermedia tra quest'ultima e la Costituzione spagnola, nel caso in cui la legge organica andasse a disciplinare altre fattispecie non espressamente previste dalla Costituzione spagnola, la primazia rispetto alla legge comune verrebbe meno⁶⁴⁴. La conseguenza di ciò

⁶³⁷ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 136

⁶³⁸ A. Ruggeri, *Norme sulla normazione e valori*, in rivista AIC, ed. n. 3/2011, p. 12

⁶³⁹ *Ibid.*

⁶⁴⁰ *Ibid.*

⁶⁴¹ Vale a dire “sono”: sono leggi organiche quelle (...).

⁶⁴² Vale a dire “e le altre previste nella CE”

⁶⁴³ J. Bustos in A. Baratta, D. Grimm, F. Rubio Llorente, *Las fuentes del derecho*, Publicacions i Edicions de la Universitat de Barcelona, Barcelona, 1983, p. 101 (traduzione nostra dallo spagnolo)

⁶⁴⁴ *Ibid.*

è che si è indotti a ritenere la legge organica non già come una fonte assolutamente sovraordinata rispetto alla legge comune quanto, piuttosto, una fonte giustificata *rationae materiae* e aggravata nell'*iter legis* in ragione dell'obiettivo che tali leggi debbono perseguire⁶⁴⁵. L'opinione pare essere condivisa anche dalla giurisprudenza costituzionale iberica che, in più occasioni, ribadisce che «*las leyes orgánicas y las ordinarias no se sitúan propiamente en distintos planos jerárquicos, por lo que el principio de jerarquía normativa no es fundamento adecuado para enjuiciar la posible inconstitucionalidad de una ley ordinaria por supuesta invasión del ámbito reservado a la ley orgánica*»⁶⁴⁶. Da ciò discende che la giurisprudenza si allinea a quella corrente dottrinale che affronta il rapporto tra la legge organica e quella comune in termini di competenza⁶⁴⁷.

3. Alcune considerazioni conclusive in merito al rapporto tra l'articolo 11 delle preleggi e l'articolo 3 dello statuto

Riassumendo, possiamo affermare che l'articolo 11 delle preleggi non gode di alcuna equiparazione alle fonti costituzionali⁶⁴⁸ sicché il rango di questa disposizione è confinato a quello delle leggi ordinarie e ciò pur esprimendo un principio fondamentale di civiltà giuridica. Se ne deduce che, al fine di procedere al giudizio di costituzionalità di una disposizione retroattiva, non sarà possibile ricorrere al parametro dell'articolo 11 delle preleggi, essendo necessaria una norma di copertura di rango costituzionale che può essere, di volta in volta, il principio di capacità contributiva ovvero il principio di ragionevolezza. Per questo motivo si è ritenuto che l'articolo 11 delle preleggi costituisca un parametro interpretativo, tale da suggerire all'operatore del diritto l'esistenza di una sorta di presunzione di irretroattività⁶⁴⁹ tale per cui, in caso di dubbio ermeneutico, sarà necessario accogliere quella soluzione che prevede la irretroattività della norma.

⁶⁴⁵ *Ibid.*

⁶⁴⁶ P. García-Escudero Márquez, *Sinopsis artículo 81 Constitución española*, in www.congreso.es.

Le leggi organiche e le leggi comuni non si collocano propriamente su un piano gerarchico distinto, sicché il principio gerarchico non è un fondamento adeguato per giudicare la possibile inconstituzionalità di una legge ordinaria per la supposta invasione dell'ambito riservato alla legge organica (traduzione nostra dallo spagnolo).

⁶⁴⁷ *Ibid.*

⁶⁴⁸ Cfr. V. Onida, E. Crivelli in A. Barba, S. Pagliantini (a cura di), *Commentario del Codice Civile – Delle persone: artt. 1 – 10*, Torino, UTET, 2013, voce “Art. 11: efficacia della legge nel tempo” e sentenza Cassazione 1323/1983

⁶⁴⁹ P. Cendon (a cura di), *Commentario al Codice Civile: artt. 1 – 142*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 189

Passando alla disamina appena effettuata sull'articolo 3 dello statuto, si è detto che, nemmeno in questo caso, si è dinnanzi ad una disposizione di natura costituzionale⁶⁵⁰ né pare possibile ricondurre questa disposizione al rango di legge organica o, comunque, ad altre fonti intermedie tra la legge ordinaria e la Costituzione. Come l'articolo 11 delle preleggi, si è detto che l'articolo 3 dello statuto rappresenta un sussidio interpretativo⁶⁵¹ nella materia tributaria.

Premesso ciò, a noi pare che i due articoli possano essere, sostanzialmente, equiparati nell'efficacia giuridica e tale opinione trova riscontro anche in dottrina⁶⁵². Inoltre, stando ad un'altra ricostruzione dottrinale, prima dell'entrata in vigore dello statuto, il parametro di riferimento in materia di irretroattività era quello dettato dalle preleggi⁶⁵³.

Pare interessante, a questo punto, interrogarci sulle norme che si sarebbero utilizzate per sindacare la retroattività prima dell'entrata in vigore della l. 212/2000. In questo senso, ci soccorre la già menzionata sentenza della Cassazione (sentenza 21513/2006): *la previsione del citato articolo 10 [dello statuto] è dunque espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della L. n. 212/2000, sicché 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*». In questo caso, la Cassazione ha trattato il tema dell'affidamento del contribuente e questo argomento è stato ripreso anche dalla sentenza della Cassazione 7080/2004. Quest'ultima sentenza, trattando i motivi del ricorso fondati anche sulla violazione dell'articolo 3 dello statuto e sulla violazione dell'affidamento, mette in relazione i due principi. Infatti – scrivono i giudici – *«in questo senso [sulla scorta dell'affidamento del ricorrente nell'esistenza di un considerevole abbuono fiscale in relazione alla propria attività d'impresa] risulta fondata l'argomentazione (...) sulla violazione, oltre che del principio del divieto di retroattività delle leggi, di quello, peraltro sostanzialmente connesso al primo, di tutela dell'affidamento riposto dal contribuente nel sistema legislativo. Anche la lesione di questo principio di tutela dell'affidamento comporta le stesse considerazioni già svolte in*

⁶⁵⁰ Cfr. sentenza Corte costituzionale 58/2009

Né pare opportuno considerare la clausola di autoqualificazione un indice assoluto della natura costituzionale delle disposizioni contenute nella legge (sentenza Corte costituzionale 85/1990).

⁶⁵¹ V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 141

⁶⁵² G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2013, p. 82

⁶⁵³ S. Dorigo, *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, ed. n. 6/2003, p. 605

precedenza a proposito di quella dell'altro principio che vieta la retroattività delle disposizioni tributarie e anche le conclusioni sul piano interpretativo non possono che essere analoghe: sotto la vigenza dello statuto dei contribuenti (...) deve sempre essere privilegiata (...) una interpretazione delle norme tributarie – anche se preesistenti e anche se da applicare a fattispecie verificatesi anteriormente – che sia conforme ai principi di correttezza e buona fede». Dall'analisi combinata delle disposizioni emerge, anzitutto, la applicabilità, di fatto retroattiva, dei principi contenuti nell'articolo 10 dello statuto e, in ragione del legame con l'articolo 3 dello statuto, si assume applicabile in via retroattiva anche l'articolo 3 ed il principio di irretroattività, in ragione del fatto che tali fondamenti risultano immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario.

Tuttavia, in ragione di quanto si è detto in merito alla sostanziale identità, in termini di effettività giuridica, tra articolo 11 delle preleggi e articolo 3 dello statuto e considerando che entrambe le disposizioni esprimono, in buona sostanza, i medesimi concetti di civiltà giuridica, a che scopo sarebbe stato necessario adottare uno statuto dei diritti del contribuente, essendo già vigente una disposizione, di pari rango, capace di garantire la medesima tutela sul medesimo piano (interpretativo) già prima dell'entrata in vigore dello statuto?

Non solo: a noi pare che, in ragione della costruzione dello statuto e, nello specifico, in ragione del nesso tra le disposizioni sulla irretroattività e quelle sulla legge interpretativa, di cui si è già ampiamente discusso in precedenza, facendo leva sul concetto di dubbio interpretativo che dovrebbe giustificare la legge interpretativa, si rischia di entrare in un ragionamento “circolare” che coinvolge tanto l'articolo 3 dello statuto quanto l'articolo 11 delle preleggi.

Infatti, se è vero che gli articoli 3 delle preleggi e 11 dello statuto assumono un ruolo interpretativo nei casi di dubbio in merito alla legge da applicare al caso concreto, è certamente vero che esiste un dubbio a livello interpretativo, tale per cui non v'è certezza sul diritto applicabile. Se è così, è opportuno rammentare che il legislatore, al fine di appianare il dubbio interpretativo in questione, potrebbe ricorrere all'istituto della legge interpretativa che, per quanto si è detto, presenta alcuni profili di retroattività. Si disattenderebbe, in questo modo, non solo il ruolo interpretativo degli articoli 3 e 11, sostituiti dalla fonte interpretativa, ma anche il principio di irretroattività espresso dagli stessi. Conseguentemente, si verificherebbe un paradosso: si cercherebbe di applicare il principio di irretroattività, espresso dalle preleggi e dallo statuto, per superare un dubbio

ermeneutico che, potenzialmente, sarebbe superabile anche attraverso una disposizione interpretativa retroattiva.

Conclusioni

L'analisi del fenomeno della retroattività in materia tributaria, avviata con il tentativo di fornire una definizione della irretroattività stessa, deve concludersi, anzitutto, affermando che la retroattività, sia essa interpretativa o meno, è ammessa nell'ordinamento italiano. Non solo: la retroattività trova – e, ovviamente, con essa l'irretroattività – menzione anche nelle fonti comunitarie nonché nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Sostenendo ciò, si esclude un divieto assoluto alla retroattività nel nostro e negli altri ordinamenti: pur in costanza di limiti di natura legislativa e giurisprudenziale, di carattere sostanziale e processuale, volti ad escludere un'applicazione arbitraria di disposizioni retroattive, esistono casi nei quali questa prassi è ammessa.

Nello specifico ambito tributario e nello specifico caso italiano, sono stati numerosi gli interventi della giurisprudenza e della dottrina per spiegare, giustificare e contrastare la prassi della retroattività. Nello specifico, oltre al classico riferimento agli istituti della certezza del diritto, della tutela dell'affidamento e della capacità contributiva, è essenziale condurre l'analisi basandosi sullo statuto dei diritti del contribuente, legge ordinaria che deve essere posta in relazione con le altre fonti del diritto, primarie e costituzionali. Sulla scorta di questa analisi, è stato possibile affermare che il principio di capacità contributiva, pur rappresentando un valido argomento per limitare la retroazione del prelievo tributario, incontra importanti limiti derivanti dagli interventi della Corte costituzionale: è difficile non solo delimitare un periodo di tempo entro il quale la capacità contributiva è, effettivamente, nella disponibilità del contribuente; è altrettanto difficile – argomentando in termini generali e non strettamente relegati al fenomeno della retroattività – ricostruire il concetto di capacità contributiva, laddove essa non corrisponda ad indici prettamente patrimoniali.

S'è visto come specifiche pronunce del BVerG abbiano ricondotto il principio della irretroattività a specifiche categorie, di rango costituzionale per l'ordinamento di riferimento, quali il principio della certezza del diritto. Tuttavia, pur in costanza di riferimenti di rango costituzionale, non si può affermare che la retroattività sia inesistente nell'ordinamento tedesco, come non si può affermare l'inesistenza dell'irretroattività nell'ordinamento comunitario.

Nello specifico caso italiano, non è stato possibile identificare specifici limiti alla retroattività tributaria nemmeno sulla base del principio della riserva di legge, categoria

sollevata nel dibattito in merito all'ammissibilità di un prelievo tributario in ragione della potenziale idoneità a ledere il principio di astrattezza della legge. Altrettanto impossibile, in base all'attuale orientamento della giurisprudenza, è stato identificare un limite alla retroattività basato sui diritti economici. Invero, l'unico modo per poter considerare tali diritti un limite affettivo alla legislazione tributaria (confiscatoria) e, nello specifico, alla legislazione tributaria retroattiva, è rappresentato da una lettura organica della Costituzione che non racchiuda le singole categorie in compartimenti stagni, incapaci di interagire tra loro sul piano giuridico.

Per quanto attiene alla legge di interpretazione autentica in generale, non pare siano ravvisabili, in questo momento storico, specifici limiti alla retroattività (peraltro addirittura negata dalla tesi dichiarativista), se non quelli derivanti dalla ragionevolezza che, tuttavia, per quanto s'è visto, non pare idonea a rappresentare un solido argine alla retroattività. Inoltre, per quanto attiene alla natura retroattiva o meno della legge di interpretazione, presupponendo che l'attività interpretativa è sempre funzionale ad incidere su specifici e concreti rapporti intersoggettivi aventi rilievo giuridico, pare insostenibile la tesi della mera "retroattività interpretativa", essendo l'attività della interpretazione volta a produrre effetti concreti e, per questo, anche retroattivi.

Restando sul piano della legge interpretativa ma contestualizzando l'analisi nello specifico ambito tributario, è necessario condurre l'indagine facendo riferimento allo statuto dei diritti del contribuente che menziona, separatamente, tanto la legge retroattiva propriamente detta, quanto la legge interpretativa. Se in quest'ottica s'è affermata la convinzione che, in base al rango di mera legge ordinaria dello statuto, i limiti alla retroattività ivi espressi siano da intendersi efficaci sul piano interpretativo o concettuale, s'è altrettanto affermato – in chiave assai meno garantista – l'intento, più o meno esplicito, del legislatore di fare espressa menzione della titolarità dell'attribuzione di produrre norme retroattive. Se parte della dottrina ravvisa nella struttura dello statuto la possibilità per il legislatore di procedere mediante disposizioni retroattive, questo stesso orientamento dottrinale sostiene che lo scopo della legge in oggetto è senz'altro garantista poiché prevede la retroattività come eccezione alla regola, cristallizzata dallo statuto, della retroattività. Altri autori ritengono che la formulazione dello statuto non rappresenti affatto un baluardo di tutela per il contribuente: dietro a questa formula, vi sarebbe l'intento – già ricordato – di positivizzare l'attribuzione del legislatore a legiferare retroattivamente ma non solo. Infatti, il presupposto della incerta applicazione del diritto quale elemento che

consente una legislazione interpretativa, potrebbe, in verità, nascondere una mera imposizione di una soluzione interpretativa da parte del legislatore. Il legislatore avrebbe altresì inteso ricondurre espressamente la legge interpretativa nel novero delle disposizioni retroattive, ammesse, sia pur eccezionalmente, dallo statuto.

Passando all'analisi delle preleggi e, nello specifico, dell'articolo 11, non pare vi sia alcun limite che vincoli il legislatore ed eviti che questo adotti provvedimenti legislativi retroattivi: trattandosi di una mera fonte primaria, pur in costanza dell'indubbio valore del contenuto della norma, apprezzabile sul piano della "civiltà giuridica", non è possibile ravvisare alcun contenuto gerarchico sovraordinato a quello di qualsiasi altra legge di pari rango. Il medesimo principio pare doversi estendere allo statuto dei diritti del contribuente. Inoltre, stando all'attuale sistema (chiuso) della gerarchia delle fonti, non pare nemmeno ammissibile una soluzione ispirata da altri ordinamenti che consenta l'inserimento, tra il rango primario ed il rango costituzionale, di una forma di legge cd. organica che, peraltro, non è del tutto idonea ad assumere tale rango nemmeno nell'ordinamento da cui è mutuata. Con ciò, l'unica soluzione che la teoria generale del diritto mette a disposizione dell'interprete che intende vincolare il legislatore futuro in base ad una norma di rango primario, è quella rappresentata dalla tesi della condizione risolutiva elaborata da Esposito. La tesi, basata su un presupposto argomentativo in aperto contrasto con il modello della gerarchia delle fonti di matrice kelseniana, permette di trascendere il vincolo della gerarchia delle fonti, consentendo di identificare specifici limiti al legislatore futuro già nella legge primaria.

Bibliografia

- AA.VV., *Herменéutica jurídica – Homenaje al Maestro Darío Echandía*, Santa Fe de Bogotà, Ediciones Rosaristas, 1997
- ALESSANDRI RODRÍGUEZ A., SOMARRIVA UNDURRAGA M., VODANOVIC A., *Tratado de Derecho Civil: Partes Preliminar y General (tomo I)*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1998
- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario (II ed.)*, Torino, Giappichelli, 2013
- ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996
- ANTONINI L., *Il Federalismo fiscale e l'impatto sulle Pmi*, 2010 in "Fondazione Rete Imprese Italia"
- ANTONINI L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001
- ANTONINI L., *Sussidiarietà fiscale, la frontiera della democrazia* (introduzione a), Milano, Guerini e Associati, 2005
- ANZON A. (a cura di), *Le leggi di interpretazione autentica tra Corte costituzionale e legislatore. Atti del seminario di Roma del 5 ottobre 2000*, in *Quaderni della Rivista di Diritto Costituzionale*, Torino, Giappichelli, 2000
- BAROLI P., *Diritto naturale privato e pubblico*, Cremona, Feraboli, 1837
- BIN R., PITRUZZELLA G., *Diritto costituzionale*, Torino, Giappichelli, 2014
- BIN R., PITRUZZELLA G., *Diritto pubblico*, Torino, Giappichelli, 2008
- BIRK D., *Steuerrecht (XV Auflage)*, Heidelberg, München, Landsberg, Frechen, Hamburg, Verlag C. F. Müller, 2012
- BISCOTTI B., BORSELLINO P., POCAR V., PULITANO' D. (a cura di), *La fabbrica delle interpretazioni. Atti del VII convegno della facoltà di giurisprudenza (Università degli Studi di Milano – Bicocca)*, Milano, Giuffrè, 2012
- BODRITO A., CONTRINO A., MARCHESELLI A., *Consenso, equità, e imparzialità nello statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, Giappichelli, 2012
- BUSTOS J. in A. Baratta, D. Grimm, F. Rubio Llorente, *Las fuentes del derecho*, Publicacions i Edicions de la Universitat de Barcelona, Barcelona, 1983

- BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, Giuffrè, 2011
- CALZADA A., *A propósito de la retroactividad de la Lex Atinia de rebus subreptis*, in [Revue internationale des droits de l'antiquité](#), ed. n. 57/2010
- CAPONI R., *Il principio di retroattività della legge*, 1990
- CARETTI P., DE SIERVO U., *Diritto costituzionale e pubblico*, Giappichelli, Torino, 2014
- CARNEVALE P., *Dialogando con Franco Modugno sul fondamento dell'abrogazione... e dintorni*, in [federalismi.it](#), 2011
- CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2010
- CAVINO M. (a cura di), *Esperienze di diritto vivente. La giurisprudenza negli ordinamenti di diritto legislativo (vol. I)*, Milano, Giuffrè, 2009
- CENDON P. (a cura di), *Commentario al Codice Civile: artt. 1 – 142*, Milano, Giuffrè, 2009
- CERULLI IRELLI V., CAMELI R., *Il principio di sussidiarietà orizzontale nell'Assemblea costituente*, in [www.astrid-online.it](#)
- CERULLI IRELLI V., *Lineamenti del diritto amministrativo*, Torino, Giappichelli, 2014
- CERVONE L., *Principio di sussidiarietà e sistema delle fonti*, 2006, Alma Mater Studiorum – Università di Bologna (tesi di dottorato)
- CHÁVEZ GONZALES M., *La retroactividad de la ley tributaria en la constitución política de 1993*, in *Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review*, 2010
- CHECCHINI A., AMADIO G., *Lezioni di diritto privato*, Torino, Giappichelli, 2008
- COCCO G. (a cura di), *L'economia e la legge. Atti del convegno (Milano, 4 dicembre 2006)*, Milano, Università degli Studi di Milano – Bicocca (Quaderni), Giuffrè, 2007
- Code civil des français, édition originale et seule officielle*, Parigi, 1804
- CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO (Ufficio studi), *Dizionario giuridico del notariato: nella casistica pratica*, Milano, Giuffrè, 2006
- CORALI E., *Cittadini, tariffe, tributi: principi e vincoli costituzionali in materia di prestazioni patrimoniali imposte*, Giuffrè, Milano, 2009
- CORALI E., *Federalismo fiscale e Costituzione: essere e dover essere in tema di autonomia di entrata e di spesa di regioni ed enti locali*, Giuffrè, Milano, 2010
- CREMONINI R. M. in *Il diritto - Enciclopedia giuridica del Sole 24 Ore (vol. V)*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2007

- CRUZ VILLALÓN P., *Estados excepcionales y suspensión de garantías*, Madrid, Tecnos, 1984
- CUOCOLO L., *Tempo e potere nel diritto costituzionale*, Milano, Giuffrè, 2009
- D'ANDREA L., *Diritto costituzionale e sistema economico: il ruolo della Corte costituzionale*, Padova, L'Ircocervo – Fondazione Gentile, 2011
- D'ANDREA L., *I principi costituzionali in materia economica*, in www.giuricost.org
- DANIELE L., *Diritto dell'Unione europea*, Milano, Giuffrè, 2008
- DANNECKER G., *Das intertemporale Strafrecht*, Tübingen, Mohr Siebeck, 1993
- DE LUIS F., URÍA F., *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras: estudios en homenaje a Enrique Piñel*, Madrid, La Ley, 2006
- DE MITA E., *Diritto tributario e Corte costituzionale: una giurisprudenza "necessitata"*, riproduzione del testo *I cinquant'anni della Corte Costituzionale* (a cura di L. Perrone e C. Berliri), www.corsomagistratitributari.unimi.it
- DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, Giuffrè, 2006
- DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2011
- DEODATO C., *La motivazione delle leggi. Brevi considerazioni sui contenuti della motivazione degli atti normativi del Governo e sulla previsione della sua obbligatorietà*, 201 in www.federalismi.it
- DI MARZIO F., *La nullità del contratto*, Padova, CEDAM, 2008
- DÍAZ-ROMERAL GÓMEZ A., *Las validaciones legislativas en derecho francés. La jurisprudencia del Tribunal europeo de derechos humanos en la materia*, in *Revista de Administración Pública*, ed. n. 149/1999
- DOGLIANI M., MASSA PINTO I., *Elementi di diritto costituzionale*, Torino, Giappichelli, 2015
- DOMINEDÒ F. M., TUPINI U. in *Atti Assemblea Costituente, seduta del 15 aprile 1947*
- DORIGO S., *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, ed. n. 6/2003
- EHLERS D., FEHLING M., PÜNDER H., *Besonderes Verwaltungsrecht (Band 3)*, Hamburg, Verlag C. F. Müller, 2013
- ESCRICHE J., *Diccionario razonado, legislacion y jurisprudencia (tomo I)*, Madrid, Editores Lima, 1847
- ESPOSITO C., *La validità delle leggi (ristampa inalterata della edizione del 1934)*, Milano, Giuffrè, 1964

ESPOSITO M., LOIODICE A., LOIODICE I., TONDI DELLA MURA V., *Temi di diritto costituzionale (II ed.)*, Torino, Giappichelli, 2013

FALCONE G., *Statuto dei diritti del contribuente e Cassazione tributaria*, in *Il fisco*, 2003

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario (III ed.)*, Padova, CEDAM, 2009

FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milano, 2008

FALSITTA G., *Per un fisco "civile". Casi, critiche e proposte*, Milano, Giuffrè, 1996

FALZEA A., GROSSI P., CHELI E., COSTI R. (a cura di), *Enciclopedia del diritto. Annali (vol. II)*, Milano, Giuffrè, 2008

FANELLI L. M. (tradotto dal francese da), *Trattato sull'effetto retroattivo del conte Merlin*, Napoli, Saverio Starita, 1835

FANTOZZI A., *Diritto tributario (IV ed.)*, Torino, UTET, 2012

FERNÁNDEZ-SANTA CRUZ M. M., MORET V., *Sinopsis artículo 133 Constitución española*, in www.congreso.es

FERRI M., *La giustizia costituzionale nel 1995 – Conferenza stampa del Presidente Mauro Ferri (Palazzo della Consulta, 22 gennaio 1996)*, Corte costituzionale in www.cortecostituzionale.it

FONDAZIONE LUCA PACIOLI, *Statuto in materia dei diritti del contribuente, Studio n. 2, documento n. 7*, Roma, 2002

FROHNMAYER T., REINHART F., *Zur Zulässigkeit von Rückwirkung von Steuergesetzen. Zugleich eine Anmerkung zu BVerfG, Beschluss vom 10.10.2012 – 1 BvL 6/07*, in *Zeitschrift für Familienunternehmen und Stiftungen (FuS)*, Hnnerkes, Kirchdörfer & Lorenz, ed n. 2/2013

GABBA C. F., *Teoria della retroattività delle leggi (vol. I)*, Pisa, Tipografia Nistri, 1868

GABRIELLI E., *Commentario del codice civile, artt. 713 – 768 ocites leggi collegati, delle successioni*, (a cura di) V. Cuffaro, F. Delfini, Torino, UTET, 2010

GALGANO F., *Trattato di diritto civile (vol. I)*, Padova, CEDAM, 2010

GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2011

GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ P., *Sinopsis artículo 81 Constitución española* in www.congreso.es

GARDINO CARLI A., *Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica delle leggi*, Milano, Giuffrè, 1997

- GAROFOLI V. (a cura di), *La sentenza della Corte costituzionale 6 febbraio 2007 n. 26: un energico richiamo al metodo della giurisdizione. Atti del convegno (Trani, 2, 3 febbraio 2007)*, Milano, Unità del sapere giuridico – Università di Bari (Quaderni), Giuffrè, 2007
- GENTILI A., *Senso e consenso. Storia, teoria e tecnica dell'interpretazione dei contratti (vol. II)*, Torino, Giappichelli, 2015
- GIGANTE M., *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e legittimo affidamento*, Milano, Giuffrè, 2008
- Giurisprudenza delle imposte: rassegna delle decisioni di massima della Corte di cassazione e della Commissione centrale delle imposte (vol. 74)*, Milano, Giuffrè, 2001
- GRASSO G., *Sul rilievo del principio del legittimo affidamento nei rapporti con la Pubblica Amministrazione*, in sna.gov.it
- GUASTINI R., *Gerarchie normative*, in *Journal for constitutional theory and philosophy of law*, ed. n. 21/2013
- GUASTINI R., *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè, 2011
- GUASTINI R., *L'interpretazione dei documenti normativi*, Milano, Giuffrè, 2004
- GUASTINI R., *Le fonti del diritto: fondamenti teorici*, Milano, Giuffrè, 2010
- GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, Giuffrè, 2010
- JESGARZEWSKI T., SCHMITTMANN J. M., *Steuerrecht: Grundlagen und Anwendungsfälle aus der Wirtschaft*, Wiesbaden, Springer Gabler, 2013
- LEVI G., *L'interpretazione della legge: i principi generali dell'ordinamento giuridico*, Milano, Giuffrè, 2006
- LÖDL M. C., *Stufungen im neuen Haushalts(verfassungs)recht*, in Bundesministerium für Finanzen, Working paper 1/2008, Wien, 2008 in www.bmf.gv.at
- LOGOZZO M., *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
- LUTHER J., DALY E. (a cura di), H. Kelsen, *Dottrina generale dello Stato*, Milano Giuffrè, 2013
- MAGER U., VON MÜNCH I., *Staatsrecht I: Staatsorganisationsrecht unter Berücksichtigung der europarechtlichen Bezüge*, Stuttgart, Verlag W. Kohlhammer, 2009
- MARONGIU G., *Lo statuto dei diritti del contribuente* in www.associazionetributaristi.it

- MARONGIU G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, in www.corsomagistratitributari.unimi.it
- MELILLO C. (a cura di), *Gli strumenti giuridici per l'armonizzazione fiscale europea: il primato del diritto comunitario ed il ruolo della Corte di Giustizia Europea*, Economia e diritto, 2009 in www.economiaediritto.it
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2013
- MELLECH K., *Die Rezeption der EMRK sowie der Urteile des EGMR in der französischen und deutschen Rechtsprechung*, Tübingen, Mohr Siebeck, 2012
- MENÉDEZ MORENO A., *Derecho financiero y tributario – Parte general: lecciones de cátedra (IX ed.)*, Valladolid, Editorial Lex Nova, 2008
- MEZZETTI L. (a cura di), *Diritti e doveri*, Torino, Giappichelli, 2013
- MODUGNO F. (a cura di), *Diritto pubblico*, Torino, Giappichelli, 2012
- MONTAGNA A. (Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria), *Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali – riflessi sulla validità degli atti (seminario)*, Venezia, 2014
- NUSSI M., introduzione al convegno per la presentazione della monografia di D. Stevanato *La giustificazione sociale dell'imposta*, Trieste, 11 maggio 2016
- ONIDA V., CRIVELLI E. in A. Barba, S. Pagliantini (a cura di), *Commentario del Codice Civile – Delle persone: artt. 1 – 10*, Torino, UTET, 2013
- ONIDA V., PEDRAZZA GORLERO M., *Compendio di diritto costituzionale*, Giuffrè, Milano, 2011
- PALADIN L., *Diritto costituzionale*, Padova, CEDAM, 2010
- PEDRAZZA GORLERO M., *Le fonti dell'ordinamento repubblicano*, Milano, Giuffrè, 2010
- PENNICINO S., *Contributo allo studio della ragionevolezza nel diritto comparato*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2012
- PERGOLESI F., *Diritto costituzionale*, Padova, CEDAM, 1956
- PETRILLO F. in *Il diritto - Enciclopedia giuridica del Sole 24 Ore (vol. VIII)*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2007
- PICCHI M., *L'obbligo di motivazione delle leggi*, Milano, Giuffrè, 2011
- PINNA P., *La disposizione valida e la norma vera*, Milano, Franco Angeli, 2015, citando F. Modugno, *Sul ruolo della legge parlamentare (considerazioni preliminari)*, Osservatorio delle fonti, 2009

- POCAR F., *Diritto dell'Unione europea*, Milano, Giuffrè, 2010
- POGGIOLI M., *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, CEDAM, 2012
- PUGIOTTO A., *L'irresistibile ultrattività della legge interpretata autenticamente*, in Ann. Univ. Ferrara, 1998 in <http://giuri.unife.it/>
- RESCIGNO G. U., *Sul libro "La validità delle leggi" di Carlo Esposito*, 2007 in <http://archivio.rivistaaic.it/>
- RIVERA I. (a cura di), *La legge di interpretazione autentica tra Costituzione e Cedu (I tomo)*, Corte costituzionale, Centro studi, 2014
- RIZZA G., *Statuto del contribuente, autovincoli legislativi, certezza del diritto*, in Forum di Quaderni Costituzionali, 2003 in www.forumcostituzionale.it
- RUGGERI A., *Norme sulla normazione e valori*, in rivista AIC, ed. n. 3/2011
- RUGGERI A., SPADARO A., *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, Giappichelli, 2014
- RUPERTO C., *La giustizia costituzionale nel 2000 – Conferenza stampa del Presidente Cesare Ruperto (Palazzo della Consulta, 23 febbraio 2001)*, Corte costituzionale in www.cortecostituzionale.it
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007
- SCHEERBARTH H. W., *Die Anwendung von Gesetzen auf früher entstandene Sachverhalte (sogenannte Rückwirkung von Gesetzen)*, Köln, Walter De Gruyter, 1961
- SELLHORN T., *Steuersatz und Verfassungsrecht. Rechtliche Vorgaben für ein politisches Instrument*, Wiesbaden, Springer Fachmedien, 1998
- STOBER R., *Allgemeines Wirtschaftsverwaltungsrecht: Grundlagen des Wirtschaftsverfassungs – und Wirtschaftsverwaltungsrecht, des Wirtschaft – und Binnenmarktrechts*, Stuttgart, Verlag W. Kohlhammer, 2008
- TRABUCCHI A., *Istituzioni di diritto civile*, Padova, CEDAM, 2007
- TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, Giuffrè, 2009
- UFFMANN K., *Das Verbot der geltungserhaltenden Reduktion*, Tübingen, Mohr Siebeck, 2010
- URICCHIO A., *Lo statuto del contribuente nel sistema delle fonti interne* in www.associazionetriutaristi.it
- V. MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2005

- VALENTINO A., *Il principio d'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
- VASSALLI G., *La giustizia costituzionale nel 1999 – Conferenza stampa del Presidente Giuliano Vassalli (Palazzo della Consulta, 20 gennaio 2000)*, Corte costituzionale in www.cortecostituzionale.it
- VERDERA IZQUIERDO B., *La Irretroactividad: problemática general*, Madrid, Dykinson, 2006
- VONKILCH A., *Das Intertemporale Privatrecht. Übergangsfragen bei Gesetzes und Rechtsprechungsänderungen im Privatrecht*, Wien, Springer Verlag – Wien, 1999
- WEBER-GRELLETT H., *Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien, und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2011
- WOLODKIEWICZ W., *Retroattività nel diritto romano e nei diritti odierni*, pubblicazione in <http://elar.uniwar.ac.ru/jspui/handle/123456789/3417>, 2001
- ZELLA A., *Il diritto di proprietà tra ordinamento interno e Cedu*, Key editore – Cendon/Book, Vicalvi, 2015