

1. EFFICACIA DELLE NORME TRIBUTARIE NEL TEMPO

Per quanto riguarda il termine iniziale dell'entrata in vigore delle norme tributarie, non esistono difformità dai principi del diritto in generale. *“Le leggi sono promulgate dal Presidente della Repubblica entro un mese dall'approvazione. Se le camere, ciascuna a maggioranza assoluta dei propri componenti, ne dichiarano l'urgenza, la legge è promulgata nel termine da essa stabilito. Le leggi sono pubblicate subito dopo la promulgazione ed entrano in vigore il quindicesimo giorno successivo alla loro pubblicazione, salvo che le leggi stesse stabiliscano un termine diverso”* (disp. prel. 10)¹. La norma non può disporre che per il futuro, non avendo generalmente effetto retroattivo², dalla formulazione dell'art 11 delle Preleggi il legislatore del 1942 voleva evidenziare l'irretroattività della norma, le cui conseguenze sono fondamentali sia sul piano della certezza del diritto, sia su quello della tutela del cittadino, in quanto le nuove disposizioni possono essere applicate solo a fattispecie concrete verificatesi dopo l'entrata in vigore della norma stessa.

Con l'Art. 3 della L 212/2000 (Statuto del contribuente) il legislatore ha riaffermato il principio della certezza giuridica anche in campo fiscale, stabilendo che le disposizioni tributarie non possono avere effetto retroattivo. Il divieto di retroattività opera come criterio generale, principio ulteriormente ampliato in relazione alle modifiche dei tributi periodici (che non possono produrre effetti prima del periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore della legge) e rispetto gli adempimenti a carico dei contribuenti (per i quali è fissata la scadenza non prima del decorso di 60 giorni dall'entrata in corso della norma o di adozione dei relativi provvedimenti attuativi).

Le norme interpretative sono le uniche disposizioni che, in campo tributario, in base alla L 212/2000, possono essere retroattive, qualora si verificano simultaneamente due presupposti:

- Che si tratti di norme qualificate come norme di interpretazione autentica dalla stessa legge che le pone in essere;
- Che tali disposizioni siano adottate con legge ordinaria.

¹ Art. 73 Cost; art. 10 disp. Prel. *“Le leggi e i regolamenti divengono obbligatori nel decimoquinto giorno successivo a quello della pubblicazione, salvo che sia altrimenti disposto”*.

² Art 11 disp. Prel. *“La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo”*.

Il legislatore inoltre ha cercato di arginare il problema di queste norme stabilendo che il ricorso alle stesse debba avvenire solo in casi eccezionali.

Partendo dal presupposto che si ha legge di interpretazione autentica solo quando sussistono i tre requisiti³, si consegue il risultato della piena operatività del principio di irretroattività delle norme tributarie.

2. CESSAZIONE DELL'EFFICACIA DELLE NORME TRIBUTARIE

L'efficacia delle norme tributarie viene meno attraverso l'abrogazione che può essere espressa, tacita o implicita. L'abrogazione espressa può essere nominata o innominata: la prima ricorre quando il legislatore indica espressamente tutte le disposizioni delle quali sancisce l'abrogazione, la seconda quando viene prevista anche l'abrogazione di ogni altra disposizione non compatibile con la nuova disciplina.

L'abrogazione può anche essere disposta attraverso referendum (ma questo non vale per le norme tributarie)⁴; quando scade il termine previsto, per le leggi temporanee; per effetto dell'entrata in vigore di una norma comunitaria incompatibile con la norma dell'ordinamento interno; per effetto di una sentenza di annullamento della Corte Costituzionale.

In merito al divieto di abrogazione delle norme contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, l'art. 1 dello Statuto sancisce:

- il divieto di ogni deroga o modifica tacita, l'unica forma di abrogazione ammissibile è quella effettuata tramite regolamentazione generale, con modifica o deroga espressa;
- divieto di deroga e modifica espressa a opera di leggi speciali: la legge posteriore volta ad erogare o modificare principi statutari deve essere una norma di pari rango ma generale, cioè una norma diretta a disciplinare in modo organico la materia regolata dallo statuto

³ La Corte Costituzionale definisce interpretazione autentica in senso stretto quando:

- Una legge interpretativa lascia intatto o inalterato il testo della legge interpretata;
- Il legislatore-interprete sceglie uno dei possibili significati attribuibili al testo della legge interpretata, ma non occorre che tale significato sia già stato attribuito da una qualche pronuncia del giudice ordinario, ma è sufficiente che la scelta rientri tra le possibili varianti di senso del testo interpretato;
- La legge di interpretazione autentica cancella tutti i possibili significati dell'enunciato interpretato diversi da quello scelto dal legislatore-interprete, con conseguente obbligatorietà erga omnes e ex tunc di quest'ultimo.

⁴ Ai sensi dell'Art. 75 Cost. non è ammesso il referendum abrogativo per le norme tributarie. Sono sottratte al referendum sia le norme tributarie sostanziali (quelle che istituiscono e regolano un tributo) sia quelle strumentali (quali quelle relative alla riscossione).

(mentre normalmente il principio cronologico determina la soluzione delle antinomie tra norme tramite la prevalenza della legge posteriore);

- l'efficacia della clausola di auto rafforzamento: volta ad impedire che successivi interventi legislativi, saltuari e improvvisati possano intaccare la coerenza ed omogeneità della disciplina statutaria. Lo statuto inoltre aggiunge che le regole da esso poste sono attuative di principi costituzionali: pertanto le norme successive contrastanti con quelle statutarie saranno tendenzialmente incostituzionali.

3. EFFICACIA DELLE NORME TRIBUTARIE NELLO SPAZIO

La legge tributaria statale è efficace in tutto il territorio dello Stato (principio di territorialità), salvo espresse deroghe legislative. Le leggi regionali e le norme tributarie eventualmente emanate dalle province e dai comuni nell'ambito della propria autonomia regolamentare, hanno efficacia limitata entro i confini dell'ente territoriale dal quale provengono, ma dovranno essere osservate in tutto il territorio nazionale da tutti gli organi giurisdizionali e amministrativi chiamati a dar loro concreta attuazione. Il principio di stretta correlazione tra sovranità e potestà normativa permette di affermare la esclusività della legge tributaria in tutto il territorio dello Stato: il legislatore può sottoporre a tributi interni sia soggetti per fatti che si siano verificati nel territorio dello Stato, sia a soggetti residenti in Italia per fatti che si sono realizzati all'estero.

I limiti territoriali per il legislatore ordinario di delimitare i presupposti dell'imposta sono giuridicamente rilevanti se sanciti da una norma consuetudinaria di diritto internazionale, ovvero devono essere ricavabili direttamente dalla Costituzione.

Secondo alcuni la fonte del divieto di elevare a presupposto di imposta, fatti sprovvisti di legami oggettivi o soggettivi, con l'ordinamento italiano, deriverebbe non dal diritto internazionale, ma direttamente dalla costituzione (art. 53 I comma.)⁵, in cui l'espressione "tutti" andrebbe circoscritta: quindi solo se c'è un ragionevole legame tra soggetto destinatario della norma impositiva da un lato e territorio e/o ordinamento dello Stato dall'altro, questo consente di giustificare la nascita nel nostro paese di un dovere di solidarietà, quale quello di concorrere alle pubbliche spese in base alla propria capacità contributiva, a carico del soggetto.

⁵ Art. 53 Cost. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.