



Università degli Studi di Cagliari

Facoltà di Scienze Economiche, Giuridiche e Politiche

Corso di Laurea Magistrale in Scienze dell'Amministrazione – Classe LM-63

L'EFFICACIA DELLA NORMA TRIBUTARIA NEL TEMPO E NELLO SPAZIO

Relazione di:

Giulia Orrù

Professore:

Filippo Rau

A.A. 2018/2019

Indice

L'efficacia delle norme tributarie nel tempo e nello spazio

1. L'efficacia della norma nel tempo
 - 1.1. Irretroattività della norma tributaria
 - 1.2. Ambito di applicazione nel caso delle fattispecie che si verificano a cavallo tra la nuova e la vecchia normativa
 - 1.3. Cessazione dell'efficacia
2. L'efficacia della norma nello spazio
 - 2.1. La doppia imposizione internazionale

L'efficacia delle norme tributarie nel tempo e nello spazio

1. L'efficacia della norma nel tempo

Il concetto di "efficacia delle norme nel tempo" è un principio giuridico di grande rilievo nel nostro ordinamento, e rimanda a problematiche riguardanti il momento di inizio dell'obbligatorietà della norma, il momento della cessazione e l'individuazione dei rapporti giuridici ai quali la norma si applica nei periodi di tempo intercorrente tra i due momenti indicati.

Il legislatore ha previsto una dettagliata disciplina in materia di efficacia temporale della norma, distinguendo l'entrata in vigore della norma, di solito trascorsi quindici giorni dalla pubblicazione della legge sulla Gazzetta Ufficiale, sulla base di quanto prescritto dall'art. 73 Cost: *"Le leggi sono promulgate dal Presidente della Repubblica entro un mese dalla 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", l'inizio dell'obbligatorietà della norma e l'efficacia nel tempo della legge.

L'art 10 delle Preleggi prescrive che *"Le leggi e i regolamenti divengono obbligatori nel decimoquinto giorno successivo a quello della loro pubblicazione, salvo che sia altrimenti disposto"* e l'art. 11 delle Preleggi sancisce che: *"La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo."*

Da quanto disposto delle tre citate disposizioni emerge che la legge emanata – al pari delle fonti normative secondarie, quali i regolamenti emanati ai sensi dell'art. 17 L. 400/88 – deve essere pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale ed entra in vigore dal quindicesimo giorno successivo alla sua pubblicazione (cd. *vacatio legis*), salvo che la stessa legge non disponga diversamente: inoltre non può disporre che per il futuro, non avendo generalmente effetto retroattivo.

In particolare, la formulazione dell'art. 11 delle Preleggi è molto chiara e dal contrasto fra la forma positiva – "la legge non dispone che per l'avvenire" – e quella negativa – "non ha effetto retroattivo" – si coglie esattamente il concetto che il legislatore del 1942 voleva esprimere: 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 riguardo all'efficacia delle leggi tributarie tre sono gli aspetti da considerare:

- a. irretroattività;
- b. l'ambito di applicazione nel caso delle fattispecie che si verificano a cavallo tra la nuova e la vecchia normativa;
- c. la cessazione dell'efficacia.

1.1 Irretroattività della norma tributaria

Il principio di irretroattività è confermato dall'art 3 dello Statuto del contribuente, il quale sancisce che le disposizioni tributarie, ad eccezione delle norme di interpretazione autentica, non possono avere effetto retroattivo. In tal modo il legislatore ha esplicitato, anche in materia tributaria, il principio di irretroattività delle norme già espresso nell'art. 11 delle Preleggi.

Nonostante ciò non sono mancate norme retroattive in materia tributaria, determinando l'insorgere di dubbi e di contrasti sia in giurisprudenza che in dottrina.

A tal riguardo va precisato che, seppure le leggi tributarie dispongano, come tutte le altre leggi, per l'avvenire, escludendo effetti retroattivi, ove tale vincolo non venga rispettato manca un presidio costituzionale simile a quello stabilito dall'art 25 della Costituzione per le norme penali, in virtù del quale sia possibile dichiararne l'illegittimità, infatti il secondo comma dell'art. 25 prescrive che: *"Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso"*.

Naturalmente, con questo, non si può escludere che la norma tributaria retroattiva sia viziata sotto altri profili, come nel caso in cui l'imposta con essa istituita e disciplinata comporti la violazione di principi costituzionali più generali come quello della capacità contributiva, sancito dall'art. 53 della Costituzione.

Occorre tuttavia un chiarimento in quanto se è ovvio che una norma che violi il principio costituzionale sia illegittima indipendentemente dal fatto che abbia o meno un effetto retroattivo, non sempre la capacità contributiva si esprime attraverso un fatto istantaneo o inquadrato in un determinato periodo di imposta. E' quanto si è verificato con riguardo all'ipotesi in cui l'imposta colpisce, nel momento in cui viene applicata, una capacità contributiva esaurita.

Anche in questo caso lo Statuto del contribuente pone un decisivo chiarimento al primo comma dell'art. 3 disponendo che: *"Salvo quanto previsto dall'articolo 1 comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono."*

Perciò è chiaro che solo in relazione ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

Dunque il divieto di retroattività disposto dall'art. 3 opera come criterio generale, quanto ai tributi periodici, si è sempre ritenuto che non infrangesse il divieto di retroattività, una legge innovativa che fosse ritenuta applicabile anche al periodo in corso alla data della sua promulgazione.

1.2 Ambito di applicazione nel caso delle fattispecie che si verificano a cavallo tra la nuova e la vecchia normativa

Può essere dubbio quale normativa debba essere applicata a fatti o situazioni che si verificano a cavallo tra la vecchia normativa e l'entrata in vigore (efficacia) della nuova normativa. In genere, il Legislatore risolve tali problematiche attraverso delle norme di "diritto transitorio".

1.3 Cessazione dell'efficacia

Le leggi cessano di essere efficaci quando: i. sono abrogate; ii. sono dichiarate incostituzionali; e, iii. per scadenza del termine previsto nel caso di leggi temporanee.

- i. Per quanto riguarda la cessazione dell'efficacia per abrogazione bisogna far riferimento all'art 15 delle Preleggi: *"Le leggi non sono abrogate che da leggi posteriori per dichiarazione espressa del legislatore, o per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti o perché la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore."*

L'art. 15 codifica, in modo sottinteso, il criterio cronologico di soluzione delle antinomie secondo in principio cronologico di prevalenza della legge posteriore: qualora due atti normativi di pari rango contengano delle norme antinomiche o confliggenti ma siano stati emanati in tempi diversi, tra essi prevale l'atto normativo nato successivamente.

Diversa soluzione viene data al conflitto o antinomia qualora la norma successiva abbia un campo di operatività più ampio di quello tracciato dalla norma precedente, per raffigurare il fenomeno si intende dire che la fattispecie descritta dalla norma anteriore (speciale) è più ristretta e si iscrive nella fattispecie della norma successiva (generale), ad ambito di applicazione più esteso.

Con riguardo al tema dell'abrogazione della norma tributaria il legislatore prevede delle ipotesi nelle quali egli dispone che l'abrogazione di una norma può avvenire in tre modi: per dichiarazione espressa del legislatore (abrogazione espressa), per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti (abrogazione tacita), quando la nuova normativa regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore (abrogazione implicita).

Oltre ai casi di abrogazione espressa, tacita e implicita l'abrogazione può avere luogo nei seguenti modi:

- per referendum: tuttavia è da ricordare che l'art. 75 della Costituzione vieta che le leggi tributarie possano essere abrogate per referendum;
- quando scade il tempo previsto se si tratta di leggi temporanee;
- per effetto dell'entrata in vigore di una norma comunitaria incompatibile;
- per effetto di una sentenza di annullamento della Corte Costituzionale, la quale, però a differenza della abrogazione fa venire meno la legge annullata ex tunc e non già ex nunc.

Per quanto riguarda le norme contenute nello Statuto dei contribuenti l'art. 1 di quest'ultimo dispone che: "Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali". Tali disposizioni sanciscono il divieto di abrogazione tacita per le norme dello Statuto, l'unica forma di abrogazione ammissibile sembra essere quella effettuata tramite una regolamentazione generale, con modifica o deroga espressa.

- ii. La declaratoria di incostituzionalità è prevista dall'art. 136 della Costituzione, quando la Corte Costituzionale dichiara l'illegittimità costituzionale di una norma di legge o di atto avente forza di legge la norma cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione.
In tal caso la norma tributaria è dichiarata contraria a una o più norme costituzionali e, pertanto, essa perde di efficacia ex-tunc: la norma dichiarata incostituzionale è come se non fosse mai esistita; tutti gli effetti della legge dichiarata incostituzionale sono da considerare come mai venuti ad esistenza. Pertanto, i tributi riscossi in base a norme tributarie dichiarate incostituzionali debbono essere rimborsati.

- iii. Ai fini della cessazione dell'efficacia si deve distinguere l'ipotesi di una legge a termine da quella di una legge a tempo indeterminato, in caso di legge a termine si tratta di provvedimenti agevolativi previsti per un arco di tempo (si pensi a norme di agevolazione o esenzione fiscale), per questi la legge prevede la durata di validità delle disposizioni in essa contenute sino al termine; in caso di legge non a termine se la legge non prevede un termine è efficace a tempo indeterminato salvo che non ci sia l'intervento del legislatore, per questo caso vale il principio generale sancito dall'art. 15 delle Preleggi.

2. L'efficacia della norma nello spazio

Con l'espressione efficacia della legge nello spazio si intende alludere a due diversi problemi, da un lato c'è il problema della determinazione dello spazio nel quale la legge esplica in generale la propria validità ed efficacia e, dall'altro, il problema dei limiti che il legislatore statale incontra nella materia tributaria quando intenda attribuire rilevanza a fatti che si realizzino in tutto o in parte fuori dal territorio dello Stato o ad opera di soggetti residenti in un altro Stato.

Per quanto riguarda la prima questione si deve affermare che la legge tributaria statale esplica la propria efficacia in tutto il territorio dello Stato (principio di territorialità), salva la possibilità che il legislatore disponga espresse deroghe a riguardo. Mentre per quanto riguarda le leggi regionali e le norme regolamentari provinciali e comunali, esse devono ritenersi dotate di efficacia limitata entro i confini dell'ente territoriale dal quale provengono. Ma certe imposte prescindono dalla territorialità e tassano anche fatti accaduti all'estero. Ad esempio, le imposte personali sui redditi sono applicate a tutti i redditi prodotti dai residenti, indipendentemente dal luogo di produzione (Italia o estero). Nei confronti dei non residenti,

invece, si tassano soltanto i redditi prodotti nello Stato. In maniera simile, le imposte sulle successioni si applicano ai residenti su tutti i beni oggetto della successione, anche sui beni situati all'estero. Ai fini IVA, invece, non risultano imponibili le operazioni non effettuate nello Stato. Quindi, è applicato nel nostro ordinamento tributario un principio di territorialità che, però, non è rigido e inderogabile.

Sempre per quanto riguarda l'efficacia delle norme tributarie nello spazio, la legge tributaria non può avere efficacia oltre i limiti del territorio sottoposto alla sovranità dello Stato. Al di fuori del territorio nazionale valgono le leggi tributarie degli altri Stati. Quindi, dire che la normativa tributaria attribuisce rilievo a fatti accaduti fuori dal territorio dello Stato non significa che la normativa italiana sia applicabile al di fuori dello Stato italiano.

2.1 La doppia imposizione internazionale

Il fenomeno della doppia imposizione si verifica quando un presupposto economicamente rilevante determina la nascita in capo al medesimo soggetto di due obbligazioni tributarie, in relazione ad imposte dello stesso tipo previste dalla legislazione di due Paesi diversi.

Quando non sussiste una perfetta coincidenza tra l'aspetto personale e quello territoriale, si rende necessaria l'adozione di particolari misure per evitare o attenuare l'incidenza della doppia imposizione, gli stati possono ricorrere ad alcuni criteri in modo unilaterale oppure in base ad accordi internazionali, come ad esempio:

- a) L'esenzione dei redditi prodotti in certi Stati;
- b) Deduzione dall'imposta della somma pagata allo Stato estero;
- c) Deduzione della stessa somma dall'imponibile assoggettato ad imposta nello Stato nazionale;
- d) Riduzione dell'aliquota applicabile ai redditi prodotti all'estero.

Per quanto concerne la potestà amministrativa tributaria l'Amministrazione finanziaria non può compiere atti che costituiscono esercizio di un potere autoritativo nel territorio di un altro Stato e non può obbligare l'Amministrazione finanziaria di un altro Stato a compiere tali atti in sua vece. Tuttavia, in molte convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni vi sono anche disposizioni volte ad assicurare la collaborazione delle Amministrazioni degli Stati contraenti nell'attività di polizia tributaria.

Anche in ambito UE sono state approvate due apposite Direttive sullo scambio di informazioni per l'attività di accertamento (Dir. 77/799 in materia di imposte sui redditi; Dir. 79/1070 in materia di Iva). Nell'ordinamento nazionale, la collaborazione tra Amministrazioni di paesi diversi trova una disciplina nell'art. 31/bis del D.P.R. n. 600/1973 rubricato "Assistenza per lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione Europea". In tale contesto, viene stabilito che lo scambio di informazioni può avvenire: su richiesta, automaticamente (in virtù di specifici accordi) o spontaneamente.