



4



Scuola Europea di Alti Studi Tributari *Studi e Ricerche*

Direttori

A. Di Pietro - M. A. Collado - P. Essers - A. Menendez - T. Tassani

Principio di *irretroattività* in materia tributaria: profili nazionali, trasnazionali e comparati

a cura del

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria



CONSIGLIO di PRESIDENZA
della GIUSTIZIA TRIBUTARIA

CACUCCI  EDITORE
BARI



Principio di *irretroattività* in materia tributaria

ISBN 979-12-5965-007-8



9 791259 650078

€ 20,00

La Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) è una struttura dell'Università di Bologna, operativa da più di dieci anni con autonomia amministrativa e finanziaria. La sua vocazione europea si è manifestata già con la struttura originale che ha integrato, fin dalla costituzione della Scuola, le Università di Bourgogne, Castilla-La Mancha, Strasbourg, Tilburg, Sevilla-Pablo de Olavide, Valencia, Valladolid. Per questo la Scuola è diventata un punto di riferimento stabile e scientificamente qualificato; come tale, apprezzato in Europa e riconosciuto in tutto il mondo. Grazie al prestigio così acquisito ed ormai consolidato, la Scuola ha, negli ultimi anni, collaborato con Ministeri e Istituzioni europee per promuovere ed organizzare studi e ricerche in settori specifici del diritto tributario europeo. Così nella fiscalità ambientale, negli aiuti di stato fiscali, nella fiscalità doganale, nella cooperazione giudiziaria e amministrativa per la repressione delle frodi europee, la Scuola ha apportato, con la pluriennale esperienza scientifica nel diritto tributario europeo, l'efficacia di una collaborazione interuniversitaria, istituzionalmente garantita dalla sua stessa struttura, e la qualità dei propri studi che la consolidata autonomia ed imparzialità della ricerca universitaria ha potuto sempre assicurare.

Alma Mater Studiorum - Università di Bologna
Scuola Europea di Alti Studi Tributari
Studi e Ricerche

Direttori

Adriano Di Pietro - Miguel Angel Collado - Peter Essers
Alejandro Menendez - Thomas Tassani

Principio di *irretroattività*
in materia tributaria:
profili nazionali, trasnazionali
e comparati

a cura del

CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

*da una idea nata dal seminario di formazione per Giudici tributari
organizzato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria
Rimini 20 e 21 settembre 2019*

CACUCCI  EDITORE
BARI

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

© 2021 Cacucci Editore – Bari

Via Nicolai, 39 – 70122 Bari – Tel. 080/5214220

<http://www.cacuccieditore.it> e-mail: info@cacucci.it

Ai sensi della legge sui diritti d'Autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o di parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro, senza il consenso dell'autore e dell'editore.

INDICE

Prefazione, di <i>Antonio Leone</i>	1
Introduzione, di <i>Adriano Di Pietro</i>	3
Il principio di irretroattività ex Art. 7 della Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo alla luce del “dialogo” tra Corti europee, di <i>Federico Ferri</i>	15
L’estensione dei principi penalistici agli illeciti tributari, di <i>Ennio Attilio Sepe</i>	31
La declinazione del principio della irretroattività nell’ordinamento tributario italiano, di <i>Annamaria Fasano</i>	49
La successione nel tempo di norme tributarie: gli effetti delle vicende giudiziali nazionali ed europee, di <i>Piera Santin</i>	89
Il principio del <i>legittimo affidamento</i> nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, di <i>Maria De Cono</i>	101
La declinazione del principio della irretroattività nell’ordinamento tributario spagnolo, di <i>Jesús Ramos Prieto</i>	119
Il Principio di non retroattività: alcune pronunce della Corte Suprema spagnola, di <i>Isaac Merino</i>	131
L’art. 7 CEDU e il provvedimento amministrativo, di <i>Diego Sabatino</i>	137
Successioni di leggi nel tempo, l’esperienza notarile, di <i>Biagio Caliendo</i>	145

Il ricorso amministrativo e la impugnazione giurisdizionale degli atti impositivi degli enti locali nel sistema tributario spagnolo, di <i>Maria José Trigueros Martín</i>	163
Il ricorso amministrativo ed il ricorso giurisdizionale avverso gli atti impositivi dello stato e delle autonomie locali nel sistema tributario spagnolo, di <i>Monica Arribas León</i>	181
Postfazione, di <i>Paolo Auriemma</i>	203

PREFAZIONE

ON. AVV. ANTONIO LEONE*

L'aggiornamento professionale è da sempre al primo punto dell'ordine del giorno del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria che ho l'onore di presiedere.

Chi esercita la giurisdizione in una materia tecnica e specializzata quale, certamente, è quella tributaria, non può non essere costantemente aggiornato, sia con riferimento ai mutamenti del quadro normativo, sia con riguardo all'interpretazione delle Corti di merito e di legittimità.

Questo seminario ha affrontato un tema nevralgico su cui i giuristi da sempre si misurano: il principio di irretroattività sancito dall'art. 7 della Convenzione dei diritti dell'uomo.

Nella materia tributaria l'interesse legato al principio della irretroattività assume un rilievo particolare, considerata la specificità della prestazione che soggiace al dovere tributario.

È di tutta evidenza che deve procedersi, nella materia tributaria, al delicato ma necessario bilanciamento di interessi fra diversi principi costituzionali ed a cui, appunto, va aggiunto anche il principio di irretroattività, tipizzato in varie fonti dell'ordinamento. Unendo le due prospettive, si potrà apprezzare come le scelte economiche siano certamente influenzate dal dovere di contribuzione e, al contempo, dal grado di certezza del diritto.

Se i cittadini 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 e prestabiliti *ex ante* che, con il trascorrere del tempo, possono essere venuti meno, in tutto o in parte.

L'incontro ha permesso una approfondita riflessione, iniziando dalla teoria generale del diritto, volta ad analizzare l'esistenza di effettivi autolimiti di natura legislativa.

* Presidente Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

Mi preme ricordare, poi, che la Corte di Giustizia Europea è stata investita della questione della compatibilità del diritto interno - che prevede l'assoggettamento anche in via retroattiva delle imposte sulle scommesse - con i principi di diritto dell'Unione, circa parità di trattamento, non discriminazione e legittimo affidamento.

Colgo l'occasione per ringraziare tutti gli autorevoli relatori che hanno contribuito al successo di questo pregevole ed apprezzato evento formativo.

INTRODUZIONE

ADRIANO DI PIETRO

1. Il divieto di retroattività delle sanzioni tributarie: una garanzia nazionale

1.1 Nell'evoluzione normativa sanzionatoria penale e amministrativa

Il divieto di retroattività nel campo sanzionatorio rappresenta, ormai stabilmente, un carattere di civiltà giuridica. Riconosciuto costituzionalmente nella sua accezione penale, ha evitato che nuove scelte di penalizzazione potessero convertirsi, anche nel campo tributario, nella sanzionabilità di reati non precedentemente previsti.

Una collocazione tradizionale, consolidata, che consente a tale divieto di operare senza difficoltà anche nei campi in cui si è voluta estendere la tutela penale nel complesso ed articolato settore dei rapporti economici. In particolare, in quello tributario, dove l'interesse pubblico è stato graduato sia per tipologie d'intervento sanzionatorio, sia per misure di punibilità.

Una scelta compiuta come organica nel diritto penale tributario nell'ormai lontano 2000 definendo ed articolando in maniera sistematica, in coerenza con i principi affermati nel 1981, le fattispecie incriminatrici con i relativi elementi costitutivi, con il dolo specifico e con le relative soglie di punibilità. Una scelta che in fasi successive, nel 2015, nel 2019 fino al 2020 è stata poi, integrata e modificata con l'intento comune, al di là dei differenziali d'intervento, di razionalizzare le scelte di sanzionabilità, aumentando gli importi dell'imposta penalmente sanzionabili e nel contempo, anche le soglie di punibilità. Scelte riformatrici che, con la sempre rinnovata definizione delle fattispecie incriminatrici e dei relativi elementi costitutivi, hanno reso più importante ed efficace la garanzia d'irretroattività che la Costituzione ha posto a fondamento dell'evoluzione delle norme penali e quindi anche di quelle nel campo tributario. L'irretroattività ha quindi accompagnato, e non

avrebbe potuto fare altrimenti, quest'evoluzione normativa che ha espresso, nel tempo, scelte susseguenti di politica criminale nell'ambito tributario. Più quindi, si è assistito ad un mutamento ricorrente di politica criminale in materia tributaria più si è affermata l'esigenza di sancirne l'innovativa efficacia per evitare evidenti ed inaccettabili violazioni al divieto costituzionale.

Una garanzia tanto importante da richiedere, consapevolmente e responsabilmente, una previsione di efficacia delle innovazioni più recenti che muta quella tradizionale del decreto legge. Infatti, quella del dl.n. 12 del 2019, è stata affidata all'approvazione della legge di conversione, superando così, quella immediata del provvedimento d'urgenza.

Nello stesso tempo, la sanzionabilità amministrativa ha rivisto, fin dal 1981, con la legge n. 689, i caratteri generali qualificanti l'illecito e ha valorizzato gli elementi soggettivi del dolo e della colpa, tipici della repressione penale. Un intento sistematico, che pur se adottato nell'ambito di una contingente legge di depenalizzazione, ha, per la prima volta, affermato i caratteri costitutivi dell'illecito amministrativo in materia tributaria e delle relative sanzioni. L'effetto è stato quello di un evidente avvicinamento ai caratteri costitutivi dell'afflittività penale. Il percorso riformatore è poi proseguito con la delega contenuta nell'art. 3, co. 133, della legge 26.1.1996, n. 662, e con la relativa attuazione con il d.lgs. n. 472, del 1997. Così è stata introdotta una disciplina sui principi generali delle sanzioni amministrative, tendenzialmente affine a quella contenuta nella legge n. 689/1981, ed ispirata a quelli del diritto punitivo. Un'evoluzione normativa che aveva concentrato sulla pena pecuniaria la funzione repressiva degli illeciti amministrativi in materia. Una responsabilità crescente, adottata dal legislatore, che è poi proseguita in un processo di concentrazione sull'unico modello di sanzione amministrativa che vige tuttora.

1.2 *Nel difficile primato dell'irretroattività per illeciti e sanzioni pecuniarie*

Mancava ancora in questa responsabile evoluzione dell'illecito tributario amministrativo e della sua sanzionabilità, una consapevole e fondata affermazione di irretroattività. Ciò in mancanza, appunto, di un divieto costituzionalmente espresso come quello per le sanzioni penali. In particolare, quello stabilito dall'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997, rubricato "*Principio di legalità*", infatti, costituisce una sintesi tra il contenuto degli artt. 25 Cost. e 2 c.p. In particolare, l'art. 3, comma 1, secondo cui "*nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione*" richiama il secondo comma dell'art. 25

Cost., che stabilisce che “nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso”.

A corollario del principio di legalità, che informa anche il diritto sanzionatorio amministrativo in materia tributaria, spetta al legislatore determinare quali fattispecie possano essere considerate perseguibili, nonché la tipologia e le misure delle sanzioni applicabili. Una responsabilità diretta e chiara che può essere arricchita da un’interpretazione estensiva, ma non certo estesa in base all’integrazione analogica. Una responsabilità che riconduce agli effetti per il futuro dei nuovi illeciti e delle relative sanzioni amministrative. Un’affermazione garantita, quindi, da una loro generale irretroattività. Senza un presidio costituzionale, come quello per le sanzioni penali, il legislatore può però scegliere, con relativa responsabilità e coerenti ragioni, di graduare nel tempo l’efficacia degli illeciti e l’applicabilità delle relative sanzioni. Segno evidente che, con il primato dell’art.11 delle preleggi, il destino dell’irretroattività viene affidato alle scelte di utilità e di efficacia manifestate nell’ambito tributario, con evidente prevalenza dei relativi effetti finanziari di cui il legislatore si assuma piena responsabilità.

Una soluzione accettata dalla stessa Corte Costituzionale. Sono note le perplessità e le riserve ad affermare, con il principio d’irretroattività, anche i parametri, i criteri e le ragioni che ne giustificano le deroghe. La lettura della giurisprudenza costituzionale fa emergere, contestualmente alla mancanza d’individuazione di criteri stabili, una tipologia casistica. In questa, l’esito del giudizio di legittimità costituzionale è determinato da valutazioni relative alla fattispecie concreta e, soprattutto, agli effetti della pronuncia sull’ordinamento, piuttosto che all’affermazione di un principio generale di carattere costituzionale vincolante per il legislatore e derogabile soltanto in casi eccezionali.

1.3 Il primato legislativo nel prevedere l’irretroattività e per disporre la retroattività delle norme sanzionatorie e il necessario rispetto dei principi dell’ordinamento europeo

1.3.1 Effettività e proporzionalità

Nel tempo, però, un quadro legislativo mutato ha limitato le scelte ordinali che il legislatore avrebbe potuto disporre per regolare la retroattività di illeciti e sanzioni amministrative. Merito, in particolare, dell’ordinamento europeo. Questo, ha sollecitato le soluzioni nazionali di retroattività a confrontarsi con quei principi che hanno ormai stabilmente assunto un’efficacia di sistema. Così l’effettività e la proporzionalità sono diventati i nuovi para-

metri cui le scelte nazionali devono adeguare le scelte di retroattività eventualmente adottate e coerentemente giustificate. Un confronto europeo cui anche le scelte nazionali di retroattività hanno dovuto piegarsi, accettando, poi, che, pur finanziariamente giustificate, non avrebbero potuto contraddire o violare i principi di effettività e di proporzionalità che presidiano la piena affermazione dell'ordinamento europeo.

Gli esiti di tale giurisprudenza hanno alimentato un processo di progressiva integrazione europea dell'ordinamento nazionale. In particolare, il confronto tra retroattività e certezza del diritto appare un terreno di fertile controllo delle scelte legislative nazionali, di pur motivata retroattività, compresa quella della sempre importante ispirazione finanziaria, con il rispetto di effettività e proporzionalità. Quello necessario per assicurare, comunque, l'attuazione dell'ordinamento europeo con il suo indubbio primato.

1.3.2 Legittimo affidamento

A questo si aggiunga l'importanza crescente assunta dall'altro principio, anch'esso di origine europea, del legittimo affidamento. Un presidio dell'ordinamento europeo che opera come un limite, riconosciuto pur sempre come invalicabile, per la derogabilità del principio di irretroattività. Come tale destinato ad incidere anche sulle modifiche alla disciplina degli illeciti amministrativi e delle relative sanzioni nazionali. Come tale impedisce che la retroattività adottata dal legislatore possa alterare o pregiudicare il legittimo affidamento degli interessati. Quelli che ben possano vantare fondate aspettative dell'applicabilità del principio per coerente riconoscimento da parte della stessa Corte di Giustizia. Comprensibile e giustificato, quindi, che non possano affidarsi al legittimo affidamento i beneficiari di agevolazioni fiscali che non ne potevano ignorare il carattere settoriale. Una volta previste ed applicate solo ad alcuni settori produttivi o della popolazione, tali agevolazioni sarebbero stati considerate come aiuti di Stato e come tali vietati dai Trattati europei.

Rimane pur sempre la difficoltà di conciliare la piena efficacia del legittimo affidamento con l'immodificabilità delle situazioni nazionali di riferimento. Quelle sancite dall'applicazione dei parametri nazionali; siano essi o sostanziali della prescrizione o processuali del giudicato. Quelle che, in termini di rimborsi di imposte nazionali, riconosciute incompatibili con i principi europei, renderebbero impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento europeo. Il primato dell'ordinamento europeo che qualifica il principio di legittimo affidamento finisce così con il ridurre l'efficacia nazionale della certezza del diritto. Grazie all'apporto europeo, le scelte di retroattività sono risultate più ampiamente sindacabili

di quanto affermato nella visione nazionale. Hanno trovato nei principi di proporzionalità ed effettività un limite all'apprezzamento politico; quello che rimane il principale ispiratore della scelte di retroattività nazionale. Un confronto efficace, rimesso al legislatore nazionale, per controllare, con i principi europei, le proprie scelte politiche sulla retroattività di norme tributarie e delle relative sanzioni.

Neppure la definizione temporale degli effetti disposta dalla Corte Costituzionale potrebbe essere opposta in violazione dei principi europei. Quelli che sanciscono pur sempre l'affermazione del diritto europeo al quale sono naturalmente ispirati. La tutela degli interessi finanziari nazionali, anche se coerente con l'equilibrio di bilancio sancito dall'art.81 della Costituzione, non potrebbe prevalere sui principi europei, quali appunto, oltre a quello di legittimo affidamento, anche quelli di effettività e di equivalenza. Il che significherebbe che per i rapporti pendenti, nonostante l'opinione contraria della Corte, sarebbe pur sempre giustificata un'azione ordinaria di restituzione a favore del contribuente. Quella che sarebbe fondata sul rispetto del principio di effettività, la cui efficacia giustificerebbe un effetto non retroattivo, in senso proprio, ma operante sui rapporti pendenti. Un risultato coerente, poi, con l'efficacia che, di norma, la Corte ha riconosciuto alle proprie sentenze d'incostituzionalità

1.4 I limiti dell'efficacia dello Statuto

Un'efficacia, questa dei principi europei, che appare maggiore di quella che lo Statuto del contribuente ha potuto attribuire al divieto di retroattività per le norme tributarie, sanzioni comprese.

L'esclusione, stabilita dall'art.3 dello Statuto, degli effetti retroattivi delle novità in materia tributaria vale certo come un'affermazione esplicita, riconducibile, per espressa previsione dell'art. 1, a principi costituzionali. Un'affermazione coerente con l'efficacia interpretativa che, ormai stabilmente, la giurisprudenza ha attribuito alle norme dello Statuto. Di conseguenza, efficace quando si sia in presenza di esiti ambigui o dubbi di efficacia temporale delle innovazioni tributarie con le relative sanzioni. Un effetto, questo, che coinvolge anche quelle soluzioni normative che, nei confronti di tributi periodici, applicano gli effetti innovativi in permanenza del periodo d'imposta. Lo stesso art.3 dello Statuto contribuisce a risolvere le difficoltà o i contrasti interpretativi per la vigenza delle modifiche sostanziali e anche sanzionatorie apportate per i tributi periodici. Infatti, al secondo comma prevede, in via innovativa e con garanzia di certezza degli effetti intertemporali, che gli effetti innovativi tributari, compresi quelli per le sanzioni, siano coerente-

mente attribuiti al momento successivo la conclusione del periodo d'imposta nel quale è stata introdotta la modifica, compresa quella sanzionatoria.

Una soluzione innovativa, certo, quella dello Statuto, per risolvere l'annoso problema della cd pseudo retroattività: le fattispecie imponibili in corso di formazione e non ancora compiute acquisiscono, per l'effetto dell'innovazione normativa, una riprovevolezza, un'antigiuridicità che l'ordinamento non aveva riconosciuto quando le fattispecie imponibili avevano cominciato a manifestarsi. Un esito che concilia la piena efficacia impositiva applicabile solo a fattispecie che siano considerabili come compiute in corretta applicazione degli elementi costitutivi del presupposto ed, in particolare, quello della durata. Una soluzione di sistema, questa, che, dichiaratamente, vuole conciliare effetto normativo innovativo con conclusione del periodo d'imposta. Una soluzione che, nei limiti dichiarati dello stesso Statuto all'art.1, cede però all'esplicita e manifesta soluzione legislativa, quella che voglia poi regolare esplicitamente gli effetti innovativi, compresi quelli delle sanzioni, prodotti nel corso del periodo d'imposta. L'efficacia del divieto di retroattività, infatti, è stata sacrificata pur sempre alle scelte di un legislatore convinto e responsabile di graduare anche per il passato gli effetti delle novità legislative e sanzionatorie che avesse deciso di adottare. Una soluzione che mantiene il suo carattere derogatorio rispetto all'irretroattività consolidata, nel sistema stesso dello Statuto, come un principio generale. Come tale, riconosciuta ed esplicitamente affermata nella responsabilità del legislatore nazionale. La stabilità normativa che lo Statuto avrebbe voluto affermare cede così al primato della sovranità legislativa, presentandosi quindi come un principio comunque subordinato alle valutazioni parlamentari. Quelle che possono far prevalere ragioni politiche o finanziarie per regolare in forma evidente e ufficiale l'efficacia delle innovazioni legislative e delle relative sanzioni. Quelle che possono far valere l'autorità parlamentare per disattendere, consapevolmente, le disposizioni dello Statuto, pur ispirate dall'esigenza di definire un assetto stabile dei rapporti temporali in materia tributaria, sanzioni comprese.

Sarà poi in ultima analisi il giudice a verificare che nel caso sottoposto siano stati conciliabili il compimento della fattispecie su base periodica e, di conseguenza, anche l'applicabilità degli effetti sanzionatori previsti o introdotti durante il compimento del periodo d'imposta. Spetterà, infatti, al giudice tributario decidere, nel dirimere divergenze applicative tra Agenzia e contribuente, la corretta interpretazione di quello che nello Statuto aveva assunto fondamento ed efficacia di principio giuridico di carattere generale, quello ispiratore poi delle responsabilità interpretative del giudicante.

2. Il ruolo del giudice tributario

La progressiva affermazione dei principi europei ha certo contribuito a valorizzare il ruolo del giudice tributario. Non più solo e tanto rimesso all'applicazione delle scelte politiche del legislatore, con il solo limite della coerenza costituzionale delle scelte normative. Quella in nome della quale il giudice tributario avrebbe dovuto vagliare le richieste di parte per valutare la rimessione della questione alla Corte Costituzionale.

Invece, con l'ingresso dei principi europei a parametro delle scelte di retroattività nazionale, il giudice italiano, tributario, è legittimato a verificare direttamente l'incidenza di effettività e proporzionalità e legittimo affidamento nelle scelte di retroattività delle sanzioni oltre che dell'imposta. Spetterà quindi pur sempre al giudice nazionale sollevare avanti la Corte di Giustizia il conflitto delle scelte retroattive nazionali con i principi europei di effettività e di proporzionalità e legittimo affidamento, affidando poi al giudice europeo la competente interpretazione e risoluzione. Una responsabilità, questa, coerente con il ruolo riconosciuto stabilmente al giudice nazionale dalla giurisprudenza del Lussemburgo. Quello di garantire il primato dell'ordinamento europeo di diretta efficacia quando, come in questo caso, la retroattività disposta dal legislatore nazionale sia ritenuta in contrasto con i principi ispiratori dell'ordinamento europeo. Spetta pur sempre al giudice nazionale assumere la responsabilità di non applicare la norma nazionale, mai abrogata, ma ritenuta in contrasto con il diritto europeo direttamente applicabile. Un impegno giudicante applicabile anche nel campo tributario, quello sanzionatorio compreso, che si estende dai principi ai settori armonizzati a mano a mano che la giurisprudenza della Corte moltiplica il riconoscimento degli effetti di diretta applicabilità alle disposizioni delle Direttive.

Dalle scelte interpretative del giudice nazionale dipendono anche la fondatezza e l'efficacia dei rimborsi d'imposte versate dal contribuente sulla base di una norma nazionale contestata. Spetta sempre al giudice nazionale graduare l'efficacia della sua decisione, adottando, pur sempre, un *dies a quo* corrispondente a quello di pagamento. Una soluzione questa fondata sulle consolidate convinzioni espresse dalla Corte di Giustizia. Come tale dovrà pur sempre essere riconosciuta ed affermata, per il primato del diritto europeo, in favore di un contribuente nazionale: quello che lamenta il danno di non aver potuto beneficiare del rimborso dell'imposta nazionale in violazione di norme o di principi europei.

3. La comparabilità delle soluzioni normative nazionali con l'esperienza spagnola

3.1 *La mancanza di un divieto costituzionale e la relatività delle soluzioni legislative retroattive*

La difficoltà a definire con sicurezza gli effetti nel tempo delle innovazioni legislative in materia tributaria e delle relative sanzioni, accomuna l'esperienza spagnola e quella italiana. Anche in quella manca una precisa ed autorevole disposizione costituzionale che disponga l'irretroattività delle nuove disposizioni tributarie al pari di quelle penali. D'altra parte la relativa interpretazione costituzionale ha esclusa l'appartenenza delle norme tributarie a quelle restrittive delle libertà individuali. Così l'efficacia delle norme tributarie retroattive viene rimessa, in Spagna, ad un confronto con altri principi costituzionali o meglio, con il rispetto specifico di quelli di capacità economica, di certezza del diritto e di divieto dell'arbitrarietà. La loro varietà alimenta un confronto eterogeneo, variamente configurato per la diversa efficacia attribuita ai principi che le scelte legislative retroattive non possono violare. Tali appunto, il legittimo affidamento e la certezza del diritto, con il loro fondamento di principi europei. Questi devono pur sempre essere garantiti a fronte di una retroattività delle norme impositive e di quelle sanzionatorie che potrebbe privare il contribuente di diritti di cui avrebbe potuto godere in quanto riconosciuti dallo stesso ordinamento europeo.

Del pari coerente l'illegittimità di norme fiscali retroattive e delle relative sanzioni quando, secondo la giurisprudenza costituzionale, la nuova disposizione o sia stata imprevedibile per il soggetto passivo, o manchi di una giustificazione sufficiente o abbia una portata materiale e temporale significativa che alteri sostanzialmente il regime tributario che il contribuente ha applicato in passato.

Un quadro, questo, arricchito dall'esperienza giurisprudenziale del *Tribunal Supremo*. Questo ha graduato la retroattività con le esigenze finanziarie pubbliche: quelle che ispirano l'approvazione necessitata dei bilanci degli enti locali, affidata ad una nuova imposizione introdotta con la legge di bilancio; quelle che differenziano, per la liquidazione nell'anno successivo, un'imposta locale nata però nell'anno precedente; quella infine che riconosce il carattere specifico delle norme sulla responsabilità solidale.

Rimane nella giurisprudenza spagnola l'esigenza di dare fondamento ed efficacia alla distinzione poi tra retroattività consentita e vietata. Una differenza che, affermata sul piano processuale, trova poi soluzioni applicative che sono affidate a parametri differenziati a seconda dell'ambito di operatività delle innovazioni. Ciò con effetti naturalmente diversi anche nell'ap-

plicazione delle sanzioni; effetti a loro volta provocati dalla varietà delle modifiche introdotte e quindi dalla relativa entrata in vigore. Rimane pur sempre il limite della capacità contributiva. Infatti, la retroattività non potrebbe operare su situazioni che ne siano prive.

Un quadro giurisprudenziale che, articolato poi in retroattività effettiva e presunta, ha coinvolto i settori più diversi dell'ordinamento tributario spagnolo. Per le imposte periodiche si ripropone anche in Spagna l'efficacia della cd pseudo retroattività o retroattività impropria. Questa, con un'ampia gamma di applicazione, coinvolge l'ammissibilità di effetti impositivo su fattispecie durante la vigenza del periodo d'imposta, o sull'irpef per modifiche approvate prima del termine del periodo d'imposta. Investe anche la non ammissibilità di effetti retroattivi su specifiche forme d'imposizione, come quella sui giochi.

In questo quadro costituzionale, con tali limiti ordinamentali, rimane poi l'efficacia della *Ley General*. Quella che stabilisce la naturale irretroattività delle norme tributarie, rimettendosi, però, a quanto non diversamente stabilito dal legislatore. Questi quindi rimane ancora arbitro dell'utilità e dell'efficacia delle nuove disposizioni e quindi anche delle relative sanzioni. Al legislatore spetta anche la responsabilità di rendere efficace in *bonam partem* ogni eventuale modifica successiva di norme che comporti un regime più favorevole al contribuente.

4. L'irretroattività delle sanzioni tributarie come principio generale espresso da una Convenzione internazionale

4.1 L'efficacia testuale della Convenzione per le sanzioni penali tributarie irretroattive

L'irretroattività così definita ed applicata nell'ambito nazionale, viene poi arricchita per effetto dagli effetti sovranazionali che la Convenzione sui diritti dell'Uomo e le libertà fondamentali afferma e dispone proprio con riferimento esplicito alle sanzioni penali, comprese, poi, quelle tributarie. Grazie alla Convenzione, l'irretroattività sanzionatoria si afferma come un principio generale, con diretta efficacia negli ordinamenti degli Stati che l'abbiano sottoscritta. La Convenzione, poi, per il suo carattere di norma speciale, afferma il proprio naturale primato sulle norme interne. Così grazie alla generale e speciale efficacia della Convenzione, l'irretroattività delle sanzioni penali, comprese quelle tributarie, arricchisce gli ordinamenti nazionali diventandone carattere comune. L'irretroattività riprende sul piano internazionale, l'interesse precipuo sulle sanzioni penali come l'aspetto più

efficace della tutela dei diritti individuali che la Convenzione adotta e svolge. Un principio che, per il suo carattere generale, investe non solo specifiche previsioni di retroattività per le sanzioni penali ma anche gli stessi effetti provocati da prassi amministrativa e da giurisprudenza che si siano consolidate nel disattendere il principio sovranazionale.

Certo, rimane impregiudicata la responsabilità nazionale di prevedere e regolare l'assetto sanzionatorio penale, compreso quello tributario, definendo, senza l'intervento della Convenzione, caratteri costitutivi propri. Quelli caratterizzati da criteri soggettivi autonomamente definibili per dolo e colpa e quelli relativi a misure di punibilità collegate poi all'entità delle imposte ritenute evase.

4.2 *Dall'irretroattività penale a quella generale sanzionatoria: l'art.7 e la sua efficacia per le sanzioni amministrative anche in materia tributaria*

Un contributo utile, quello della Convenzione, per arricchire, con la forza e l'efficacia della sovranazionalità, il presidio costituzionale garantito dagli ordinamenti nazionali alla irretroattività in materia di norme incriminatrici. Una funzione afflittiva che coinvolge anche le violazioni di norme tributarie quando vengono, per la loro gravità, sanzionate penalmente. In tale quadro internazionale la garanzia offerta per l'irretroattività delle sanzioni penali risponde più e meglio ad obiettivi funzionali comuni alla stessa Convenzione.

A maggior ragione quando, per più ampi effetti interpretativi dell'art.7, la sua efficacia si estende anche alle sanzioni tributarie amministrative, che si è ritenuto di accomunare a quelle penali per la condivisa finalità afflittiva. Così per la Convenzione l'irretroattività delle sanzioni tributarie non può essere subordinata alle esigenze finanziarie. Quelle che, sul piano nazionale, comunque, ispirano le scelte sugli effetti temporali delle norme impositive e delle relative sanzioni. Quelle che adottano deroghe al principio generale della irretroattività riconosciuto dalla Corte Costituzionale e sancito dallo Statuto del contribuente. Così l'irretroattività delle sanzioni tributarie assume, grazie all'art. 7 della Convenzione, l'efficacia di principio generale. Come tale, caratterizzato dalla precettività che si afferma negli ordinamenti con la forza e l'efficacia del primato di una norma internazionale. Per questo gli Stati sono tenuti pur sempre a rispettarlo non potendo far valere le ragioni di opportunità o d'interesse finanziari. Quelle che pur sono apprezzate, sul piano nazionale, sempre e comunque nel rispetto del divieto di retroattività e di regolazione degli effetti delle novità legislative che innovativamente lo Statuto afferma. Così l'art. 7 della Convenzione, come fonte internazionale non sottoposta alle condizioni o alle esigenze finanziarie nazionali, opera

come un presidio stabile per il contribuente e un vincolo per il legislatore nazionale.

Per garantire più e meglio tali necessari obiettivi si comprende quindi lo sforzo interpretativo della Corte di Strasburgo. È riuscita a fare della irretroattività un presidio generale delle sanzioni anche se e quando queste non avessero formalmente la qualifica penale ma presentassero pur sempre caratteri sanzionatori che la stessa giurisprudenza della Corte di Strasburgo ha individuato come comuni ad un'unica categoria di sanzioni. Come tale funzionale alla piena realizzazione dell'obiettivo riconosciuto all'art. 7 della Convenzione. Quello che oggi appare come l'esito della cd dottrina Engels elaborata dalla stessa Corte. Come tale destinata ad operare in termini più ampi di quanto non si tragga dal carattere letterale dell'art.7. Così si possono garantire soluzioni coerenti con una comune funzione repressiva, anche in mancanza di specifiche e chiare indicazioni legislative per la natura della sanzione. Una soluzione interpretativa con la quale la Corte di Strasburgo si è adoperata a qualificare i caratteri che devono accompagnare la definizione di una sanzione sostanzialmente penale. Tali appunto lo scopo e il grado di severità della sanzione prevista. Così la Corte ha consentito di estendere, in via interpretativa, la tutela dell'irretroattività anche alle sanzioni amministrative che pur non essendo prodromiche alle limitazioni delle libertà personali, però condividendosi con quelle penali la stessa funzione afflittiva e non risarcitoria. Una soluzione che si fonda su di un pieno riconoscimento del carattere sostanzialistico dell'art.7. Una soluzione, questa, che dà all'irretroattività per le sanzioni amministrative anche in materia tributaria una stabilità della previsione normativa pari a quella delle sanzioni penali. Una soluzione interpretativa certo condivisibile che riguarda direttamente la responsabilità degli Stati, obbligandoli così a cessare dall'adottare la riscontrata violazione e a disporre la *restitutio in integrum*. Una soluzione che consente così anche ai contribuenti di beneficiare del principio della *lex mitior*. Quella che consente all'Agenzia di applicare la norma più favorevole al contribuente tra quella in vigore al momento della violazione e quella successivamente applicabile al momento di emissione del provvedimento sanzionatorio. Un principio che, secondo tale giurisprudenza è diventato parte integrante dell'ordinamento europeo alla stregua di un principio che lo caratterizzi. Così, l'irretroattività delle sanzioni amministrative supera, sul piano nazionale, anche le ragioni che vengono legislativamente utilizzate per stabilirne la retroattività., in deroga al vincolo statutario.

4.3 *L'ampia efficacia sanzionatoria dell'art.7 e la sua limitata utilizzabilità per i contribuenti nazionali*

L'art.7 offre un'ulteriore tutela ai contribuenti nazionali. La sua efficacia però resta limitata dai margini di operatività della stessa Convenzione. Infatti, al più efficace esito interpretativo dell'art.7, quello coerente con l'efficacia generale e sovranazionale che una Convenzione internazionale gli affida, fa riscontro un effetto applicativo residuale. Quello che deriva dal costituire il ricorso alla Corte di Strasburgo lo strumento ultimo di tutela del contribuente: quello esperibile una volta esaurite quelle di tutela ordinaria che gli ordinamenti nazionali offrono. Quello che non potendo incidere su validità ed efficacia degli atti nazionali applicativi delle sanzioni offre al contribuente un beneficio economico consistente nel risarcimento del danno provocato da una sanzione nazionale anche amministrativa, riconosciuta in contrasto con l'irretroattività sancita stabilmente dall'art.7. Questo offre comunque, al di là di tali definite tutele economiche, l'efficacia di un principio interpretativo cui possano poi rifarsi i giudici nazionali. Utile per consentire di giudicare, nell'ambito delle competenze, la conformità delle scelte nazionali retroattive al divieto di retroattività stabilito dall'art.7 con efficacia generale anche per le sanzioni amministrative di carattere afflittivo. Si rinnova una responsabilità dei giudici nazionali tanto più importante quanto più cresce quella dei giudici di Strasburgo a consolidare l'efficacia interpretativa dell'art.7 nell'attuazione degli ordinamenti nazionali. Con essa cresce anche la responsabilità dei giudici tributari nazionali nell'affermare e consolidare, nell'interpretazione delle norme sanzionatorie nazionali, il principio di irretroattività come diritto fondamentale inderogabile nel sistema CEDU e principio generale del diritto UE.



Alma Mater Studiorum - Università di Bologna
Scuola Europea di Alti Studi Tributari

Collana
Studi e Ricerche

Diretta da

Adriano Di Pietro - Miguel Angel Collado - Peter Essers
Alejandro Menendez - Thomas Tassani

Elenco dei volumi pubblicati:

1. Adriano Di Pietro (a cura di), *La Fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, 2016.
2. Adriano Di Pietro, Michele Caianello (a cura di), *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali*, 2016.
3. Adriano Di Pietro, Piera Santin (a cura di), *Il Crowdfunding. Un'opportunità finanziaria per musei e università*, 2019.
4. Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (a cura di), *Principio di irretroattività in materia tributaria: profili nazionali, transnazionali e comparati*, 2021.