

ECONOMIA
ITALIANA

Fondata da Mario Arcelli

Problemi e prospettive del sistema fiscale in Italia: dalla teoria alla policy

2020/1

 **LUISS**

CASMEF Centro Arcelli
per gli Studi Monetari e Finanziari

UNIVERSITÀ CATTOLICA del Sacro Cuore
CESPEM

Centro Studi di Politica economica
e monetaria "Mario Arcelli"

Economia Italiana

Fondata da Mario Arcelli

COMITATO SCIENTIFICO

(Editorial board)

CO-EDITORS

GIUSEPPE DE ARCANGELIS - Sapienza, Università di Roma

ALBERTO PETRUCCI - LUISS Guido Carli

PAOLA PROFETA - Università Bocconi

MEMBRI DEL COMITATO *(Associate Editors)*

LORENZO CODOGNO

London School of Economics and Political Science

GIUSEPPE DI TARANTO,

LUISS Guido Carli

STEFANO FANTACONE

Centro Europa Ricerche

GIOVANNI FARESE

Università Europea di Roma

EMMA GALLI

Sapienza, Università di Roma

PAOLO GIORDANI

LUISS Guido Carli

ENRICO GIOVANNINI

Università di Roma "Tor Vergata"

MARCO MAZZOLI

Università degli Studi di Genova

ANDREA MONTANINO

Cassa Depositi e Prestiti

SALVATORE NISTICÒ

Sapienza, Università di Roma

FRANCESCO NUCCI

Sapienza, Università di Roma

ANTONIO ORTOLANI

AIDC

ALESSANDRO PANDIMIGLIO

Università degli Studi "Gabriele d'Annunzio" Chieti - Pescara

BENIAMINO QUINTIERI

Università di Roma "Tor Vergata"

PIETRO REICHLIN

LUISS Guido Carli

FABIANO SCHIVARDI

LUISS Guido Carli

MARCO SPALLONE

Università degli Studi "Gabriele d'Annunzio" Chieti - Pescara

FRANCESCO TIMPANO

Università Cattolica del Sacro Cuore

GIOVANNA VALLANTI

LUISS Guido Carli

DIRETTORE RESPONSABILE: GIOVANNI PARRILLO

ADVISORY BOARD

PRESIDENTE

PAOLO GUERRIERI - SAPIENZA, UNIVERSITÀ DI ROMA

CONSIGLIO

FEDERICO ARCELLI, Center for International Governance Innovation

RICCARDO BARBIERI, Tesoro

CARLO COTTARELLI, Università Cattolica del Sacro Cuore

SERGIO DE NARDIS, Sep-LUISS

GIORGIO DI GIORGIO, Editrice Minerva Bancaria

ANDREA FERRARI, AIDC

EUGENIO GAIOTTI, Banca d'Italia

ROBERTA PALAZZETTI, British American Tobacco Italia

VLADIMIRO GIACCHÈ, Centro Europa Ricerche

MAURO MICILLO, Banca IMI

STEFANO MICOSI, Assonime

ROBERTO MONDUCCI, ISTAT

LUCA PETRONI, DELOITTE

CLAUDIO TORCELLAN, Oliver Wyman

ALBERTO TOSTI, Sara Assicurazioni

Economia italiana

Fondata da Mario Arcelli



numero 1/2020

Pubblicazione quadrimestrale

Roma

ECONOMIA ITALIANA

Rivista quadrimestrale fondata nel 1979 da Mario Arcelli

DIRETTORE RESPONSABILE

Giovanni Parrillo, Editrice Minerva Bancaria

COMITATO DI REDAZIONE

Simona D'Amico (*coordinamento editoriale*),

Francesco Baldi,

Guido Traficante,

Ugo Zannini.

(Pubblicità inferiore al 70%)

Autorizzazione Tribunale di Roma n. 43/1991

ISSN: 0392-775X

Gli articoli firmati o siglati rispecchiano soltanto il pensiero dell'Autore e non impegnano la Direzione della Rivista.

I *saggi* della parte monografica sono a invito o pervengono a seguito di call for papers e sono valutati dall'editor del numero.

I *contributi* vengono valutati anonimamente da due referee individuati dagli editor o dai membri del Comitato Scientifico.

Le *rubriche* sono sottoposte al vaglio della direzione/redazione.

Finito di stampare nel mese di marzo 2020 presso Press Up, Roma.

www.economiaitaliana.org

Editrice Minerva Bancaria srl

DIREZIONE E REDAZIONE Largo Luigi Antonelli, 27 – 00145 Roma
redazione@economiaitaliana.org

AMMINISTRAZIONE EDITRICE MINERVA BANCARIA S.r.l.
presso P&B Gestioni Srl, Viale di Villa
Massimo, 29 - 00161 - Roma -
Fax +39 06 83700502
amministratore@editriceminervabancaria.it

Segui Editrice Minerva Bancaria su: 

Sommario

Problemi e prospettive del sistema fiscale in Italia: dalla teoria alla policy

EDITORIALE

- 5 Problemi e prospettive del sistema fiscale in Italia:
dalla teoria alla policy
Emma Galli e Paola Profeta

SAGGI

- 11 Le riforme dell'Irpef: uno sguardo attraverso 45 anni di storia
Simone Pellegrino, Paolo M. Panteghini
- 95 Effetti distributivi della flat tax: il caso italiano
Massimo Baldini, Leonzio Rizzo
- 135 Carico fiscale sul lavoro dipendente in Italia: come alleggerirlo e
incentivare il lavoro
Piergiorgio Carapella, Giovanna Labartino, Francesca Mazzolari,
Lorena Scaperrotta
- 165 Irpef, (in)equità e (in)efficienza: un'analisi strutturale basata sul
modello di microsimulazione BIMic
Nicola Curci, Pietro Rizza, Marzia Romanelli, Marco Savegnago
- 193 Trasparenza e collaborazione nel rapporto tributario: Il nuovo
volto della semplificazione fiscale
Pietro Selicato
- 239 Alcune riflessioni sul sistema tributario italiano
Paolo Liberati

INTERVENTI

- 267 I gender gap nell'economia italiana e il ruolo delle politiche pubbliche. Introduzione al convegno
Ignazio Visco

RUBRICHE

- 271 Efficacia della norma tributaria e certezza del diritto nei principi costituzionali dello Statuto del contribuente
Antonio Ortolani, Paola Piantedosi
- 285 Gli incentivi fiscali del programma Industria 4.0 e le ricadute sul sistema economico
Riccardo Gabrielli
- 295 La carbon tax: dare un prezzo alle emissioni che alterano il clima
Edo Ronchi, Toni Federico
- 305 Pagamenti elettronici: la sfida per la creazione dell'Italia Digitale
Liliana Fratini Passi

Efficacia della norma tributaria e certezza del diritto nei principi costituzionali dello Statuto del contribuente

Antonio Ortolani *

Paola Piantedosi **

L'anticipata efficacia di alcune disposizioni della legge di bilancio 2020, in contrasto sia con il disposto della legge 212/2000 che con i principi costituzionali immanenti nel diritto tributario interno, impone un momento di riflessione sulle modalità di intervento e sulla ratio del legislatore tributario, troppo spesso dimentico e sordo anche agli ammonimenti giurisprudenziali.

1. L'entrata in vigore di alcune delle disposizioni della legge di bilancio 2020, ponendosi, ancora una volta, in contrasto con lo Statuto dei diritti del contribuente e con i dettami costituzionali in esso richiamati, ed in specie con le disposizioni recate dall'art. 3, comma 2, della legge 212/2000, offre lo spunto per soffermarsi a svolgere alcune considerazioni sui principi fondanti il diritto tributario, spesso trascurati dal legislatore.

* Dottore Commercialista e Revisore Legale dei Conti, AIDC, antonio.ortolani@studioortolani.it

** Dottore Commercialista e Avvocato, AIDC, paola@piantedosi.it

Di recente, anche la Corte Costituzionale, da ultimo con la sentenza n. 288/2019, ha rinnovato l'invito al rispetto dei principi costituzionali e delle posizioni soggettive perfette, che, in quanto tali, non devono subire arbitrarie compressioni.

Se è vero, infatti, come ricorda la Corte, che il dovere tributario trovi origine nell'inderogabile vincolo di solidarietà posto dall'art. 2 della Costituzione, è altrettanto vero che tale inderogabile solidarietà è funzionale alla realizzazione dei principi di uguaglianza, formale e sostanziale, sanciti dall'art. 3 della Carta.

Le esigenze della spesa pubblica, alimentata con il gettito fiscale, non possono, perciò, giustificare e legittimare la compressione dei diritti soggettivi del contribuente, come è, invece, accaduto per effetto della novella normativa introdotta con l'articolo 3 Dl 124/2019, ad esempio, che pospone la compensazione dei crediti per imposte dirette, di importo superiore a 5mila euro, pur se maturati nel 2019, al decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui emerge il credito, in luogo della piena fruibilità dal 1° gennaio dell'anno successivo alla maturazione del credito medesimo.

Disposizioni di tal genere risultano, invero, contrarie agli insegnamenti della Corte, che nella sentenza citata rammenta *“quando il legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale”*.

Il principio di non retroattività delle leggi¹, sancito in generale dall'art. 11 delle preleggi, è stato, difatti, oggetto di specifica codifica in ambito tributario, ad opera dell'art. 3 della richiamata legge 27 luglio 2000, n. 212, sebbene limitatamente ai profili sostanziali del rapporto. Circostanza che ha indotto il legislatore, ogni qual volta intendesse legittimamente superarlo, ad attribuire

1 Si veda in tal senso V. Mastroiacovo “Principio di irretroattività” in Tomo I Commentario breve alle leggi tributarie Falsitta Fantozzi Marongiu Moschetti ed. CEDAM.

la natura di norma procedurale² alle disposizioni potenzialmente lesive del principio da questo statuito.

Il presupposto dell'art. 3 L. 212/2000, che pone divieto, al comma primo, di emanare norme tributarie con efficacia retroattiva, è, però, strettamente connesso all'art. 53 della Costituzione e, dunque da intendersi quale limite invalicabile per il legislatore, giacché il requisito dell'attualità della capacità contributiva non consente che le norme possano disporre con effetto retroattivo per il passato.

Costituisce ulteriore prova di tale volontà del legislatore, quale tutela del cittadino contribuente, la disposizione contenuta nella stessa norma, in forza della quale il limite della irretroattività non opera per le norme di maggior favore per il contribuente ma solo per quelle a lui sfavorevoli, in ragione dello stretto rapporto che deve intercorrere tra legittimo affidamento e credibilità del sistema di diritto, come sempre ribadito sia dalla Corte Costituzionale che dalla Corte di Cassazione.

La dottrina ha, perciò riconosciuto nell'art. 3 dello Statuto un principio di carattere generale sull'interpretazione dell'efficacia temporale delle norme, che funge da limite alla retroattività nel caso di dubbio ermeneutico tra fonti di pari ordine³.

Con l'entrata in vigore della norma statutaria anzidetta si è, infatti, subito posta la questione dell'efficacia temporale dei principi da questa recati, giacché le norme tributarie, sia di rango primario che secondario, come ogni precetto giuridico, sono assoggettate alla disciplina generale in tema di efficacia, riguardo, cioè, agli effetti che la norma è idonea a produrre in un determinato ambito spaziale o temporale.

2 Per le quali vale il principio *tempus regit actum*.

3 Così A. Fantozzi *"Il diritto tributario"*, 2003; V. Mastroiacovo *"Statuto dei diritti del contribuente"*, AA.VV. A. Fantozzi A. Fedele – Milano 2006; A. Uricchio *"Statuto dei diritti del contribuente"*, Digesto delle discipline privatistiche, sez.comm.

2. Sul punto la giurisprudenza⁴ ha avuto modo di affermare però che anche il valore dei principi dettati dalla L. 212/2000 trova limite nel più generale principio di irretroattività della legge, ragion per cui occorre distinguere le disposizioni statutarie espressive di principi già immanenti nell'ordinamento tributario da quelle che, pur dettate in attuazione di norme costituzionali, presentano un contenuto innovativo, che, in quanto tale, impone il vaglio di efficacia.

Tale discriminare porterebbe, dunque, a concludere che la prima categoria di norme dello Statuto enucleata abbia ampia efficacia temporale, mentre la seconda soggiacerebbe alle regole di irretroattività.

Parte della dottrina ha, difatti, affermato che la tutela attuata con lo Statuto è volta precipuamente a precludere l'emanazione di norme tributarie retroattive a danno del contribuente. Ciò in quanto, in ipotesi di retroattività in pejus devono essere oggetto di specifica tutela la certezza e l'affidamento del singolo, con correlata necessità di verificare, ogniqualvolta sopraggiunga una regola nuova e più sfavorevole, la sussistenza di una causa giustificatrice effettiva, eccependo, in sua assenza, l'incostituzionalità della regola⁵.

4 Cfr. Corte di Cassazione Sezione V Sentenza del 10/12/2002 n. 17576, ove è stata evidenziata la “*superiorità assiologica*” dei principi dello Statuto, ragione per la quale gli stessi devono assumere una valenza ermeneutica vincolante per l'interprete. La Corte ha, invero, sancito che il vincolo ermeneutico scaturente dalle norme dello Statuto vige per due distinti motivi: il primo discende dal richiamo alla Costituzione operato dallo Statuto medesimo nell'incipit all'articolo primo; il secondo, in considerazione del fatto che alcuni dei principi posti dallo Statuto devono considerarsi “immanenti” nell'ordinamento stesso ancor prima della formalizzazione degli stessi ad opera della legge n. 212 del 2000, “*e, quindi, vincolanti l'interprete in forza del fondamentale canone ermeneutico della “interpretazione adeguatrice” a Costituzione: cioè, del dovere dell'interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata conformi a Costituzione*”.

Orientamento confermato nella decisione della Corte di Cassazione n. 7080/2004: “*ogni qual volta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività ed una che l'escluda, l'interprete dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione come conforme a criteri generali introdotti con lo Statuto del contribuente, e attraverso di esso ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo Statuto*”.

5 Sul tema, cfr. G. Marongiu, “Lo Statuto dei diritti del contribuente”, Torino, 2008; G. Marongiu, “Statuto del contribuente, affidamento e buona fede”, in *Rass. trib.*, 5/2001, 1275; V. Mastroiacovo, “Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente”, in *Riv. dir. trib.*, 3/2003, n. 3, 268.

Secondo altri autori, invece, ogni norma derogatoria dei principi enucleati nello Statuto avrebbe natura eccezionale, con ciò comportando l'ineludibilità del sindacato di ragionevolezza⁶.

L'indirizzo garantista è stato spesso sostenuto dalla giurisprudenza di legittimità, sebbene non con orientamento uniforme, in ragione dell'avvertita esigenza di tutelare il soggetto più debole del rapporto d'imposta⁷.

I principi posti dallo Statuto devono, invero, ritenersi sempre vincolanti per l'interprete, in forza del dovere di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione in senso conforme alla Costituzione (c.d. lettura costituzionalmente orientata).

La Corte Costituzionale, difatti, pur nel negare alle disposizioni statutarie la natura di norme interposte, ha comunque precisato che rappresentano criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria, anche antecedente⁸.

In questa accezione, il divieto di retroattività di norme tributarie sfavorevoli si interseca e si sovrappone, allora, al principio di affidamento del contribuente, entrambi stretti corollari del fondamentale principio costituzionale dello Stato di diritto.

Del resto, il secondo comma dell'art. 3 più volte richiamato ha la chiara

6 Si veda A. Fedele AA.VV. Fantozzi A. "Statuto dei diritti del contribuente", Milano, 2005; A. Fedele in Rivista diritto tributario n. 1/2010 pag. 3.

7 Così Corte di Cassazione sentenza n. 5931/2001: "*In base al quadro normativo vigente, con efficacia retroattiva, i soggetti di cui all'articolo 34 del D.P.R. 633/72, non sono tenuti a manifestare in maniera esplicita la volontà di optare per un regime contabile anziché per un altro. Questa conclusione trova conforto anche nei principi di tutela dell'affidamento e della buona fede e di semplificazione, sanciti, rispettivamente, dagli articoli 10.1 e 6.4 delle "Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente" (legge 27 luglio 2000, n. 212). Infatti, è vero che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede (articolo 10, comma 1)"; Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 7080/2004 "i principi dello statuto, poichè costituiscono esplicitazioni generali, nella materia tributaria, di norme costituzionali, debbono ritenersi "immanenti" nell'ordinamento stesso già prima dell'entrata in vigore dello statuto e, quindi, vincolanti l'interprete in forza del fondamentale canone ermeneutico della "interpretazione adeguatrice" a Costituzione: cioè, del dovere dell'interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata conformi a Costituzione".*

8 Così Corte Costituzionale, ordinanza n. 216/2004 ed in senso conforme: Corte Costituzionale, ordinanza n. 428/2006, Corte Costituzionale, ordinanza n. 180/2007, Corte Costituzionale, ordinanza n. 41/2008, Corte Costituzionale, ordinanza n. 58/2009.

finalità di rafforzare il generale obbligo di ragionevolezza e congruità nell'introduzione di obblighi ed oneri, per scongiurare che la loro troppo repentina introduzione ponga il contribuente in situazione di impossibilità all'adempimento, così consentendo di annoverare la norma nell'alveo più ampio della stabilità giuridica⁹.

La prospettiva garantista non è stata, tuttavia, sempre osservata dalla giurisprudenza, che è giunta a volte a disconoscere la applicazione retroattiva di disposizioni favorevoli al contribuente, ritenendola non desumibile in via meramente interpretativa¹⁰.

Il principio del "favor rei, mutuato dalla normativa penalistica, è infatti applicato in campo tributario per analogia, mancando una previsione espressa.

I recenti interventi del legislatore paiono adesso ancor più discostarsi da una prospettiva garantista.

La certezza del diritto, però, è canone fondamentale di uno Stato civile, essendo il principio in base al quale ogni persona deve essere posta in condizione di valutare e prevedere, secondo le norme generali dell'ordinamento, le conseguenze giuridiche della propria condotta, e costituisce perciò un valore al quale lo Stato deve necessariamente tendere per garantire la libertà dell'individuo e l'eguaglianza dei cittadini davanti alla legge¹¹.

Principio, dunque, vieppiù irrinunciabile in un sistema economico che miri all'efficienza, visto che la sua assenza impedisce una qualsivoglia pianificazione economica e fiscale e, quindi, inficia, oltre a violare i diritti soggettivi di ciascun contribuente, la corretta gestione aziendale.

Questo e gli altri principi di diritto sin qui enucleati, proprio in ragione della loro preminenza, sono presenti da sempre nella giurisprudenza della Suprema Corte. Ad essi la Corte di Cassazione si è invero nel tempo adeguata, riconoscendoli quali linee d'indirizzo, e richiamata anche per la soluzione di

9 Si veda V. Mastroiacovo "Statuto dei diritti del contribuente", AA.VV. A. Fantozzi A. Fedele – Milano 2006

10 Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 5015/2003.

11 Così in Enciclopedia Treccani.

tematiche che non vedevano direttamente coinvolte specifiche prescrizioni dello Statuto del Contribuente, così riconfermando l'esistenza nell'ordinamento di principi generali irrinunciabili anche prima della introduzione della norma statutaria.

Dalla concreta attuazione di tali principi derivano oggi le soluzioni dei casi concreti ed anche, necessariamente, le soluzioni di nuove questioni future, sempre in sintonia con la ratio dello Statuto ed in ossequio al concetto di diritto vivente.

Non a caso l'art 1 dello Statuto del Contribuente è titolato ed illustra i "principi generali,, , richiamando gli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, sì da intenderli quali premesse delle disposizioni statutarie e tali da rendere le norme statutarie a loro volta "principi generali dell'ordinamento tributario,,.

3. È allora utile ed interessante esaminare in tale ottica l'evoluzione del pensiero dei massimi interpreti delle leggi, Corte di Cassazione e Corte Costituzionale, negli ultimi tempi e in particolare nel corso del 2019.

Il tema che più si presta a questa indagine è proprio quello della irretroattività delle leggi tributarie; esso coinvolge anche altri argomenti quali il legittimo affidamento, il contemperamento dei diversi interessi costituzionalmente protetti, nonché il principio di ragionevolezza e proporzionalità molto caro anche al legislatore comunitario.

In questo contesto è bene definire anche i limiti entro i quali lo Statuto del Contribuente opera.

Non vi è dubbio che non si tratti di una norma di rango costituzionale, e tale conclusione è validata dalla stessa premessa di cui all'art 1: le disposizioni previste dallo Statuto sono, infatti, "*in attuazione degli art 3; 23 ; 53; 97 della Costituzione ...*,, e quindi a tali articoli le disposizioni fanno riferimento ed insieme ne discendono, ma non sono di pari livello.

Si tratta, allora, di una norma subordinata a quella costituzionale, e che quindi ha valore di legge ordinaria in tutti i suoi dettami, dato che:

- a) è opera del potere legislativo, ed è in re ipsa rispettosa dei dettami co-

stituzionali richiamati;

- b) è previsto (art 1 comma 1 ultima parte) che le sue disposizioni possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali;
- c) le norme di natura interpretativa in materia tributaria possono essere disposte solo in casi eccezionali, con disposizioni che abbiano natura di interpretazione autentica, assunte con legge ordinaria (art 1 2° comma).

Ne consegue una specifica (se non addirittura speciale) garanzia che ne rafforza la qualifica quanto al dettato normativo in sé, e nel contempo potrebbe condurre ad ipotizzare che se i principi di derivazione costituzionale che reggono lo Statuto sono sovraordinati, il medesimo carattere dovrebbe trasferirsi ai principi generali che regolano l'ordinamento tributario.

Questa ipotesi può (e forse deve) avere risposta positiva, consentendo così di riconoscere che essi sono comunque immanenti nel sistema.

Quanto all'aggettivo "meri,, con cui la Cassazione qualificava i criteri guida per il giudice, già nel 2017¹² ed anche più recentemente nel 2019¹³, seppur con riferimento al puro dettato dello Statuto, la articolata spiegazione della qualifica assegnata, pur negando – giustamente – parametro di costituzionalità alle norme dello Statuto, nel contempo ne riconosce la natura di principi già immanenti nell'ordinamento, richiamando i principi costituzionali (art 3-23-57-97) dai quali lo Statuto del Contribuente discende¹⁴.

Dobbiamo allora distinguere l'applicazione dello Statuto, che appartiene alla sfera della legislazione ordinaria, dai principi di cui lo Statuto stesso è

12 Cassazione Sezione Tributaria – Ordinanza n° 20812 del 6/9/2017.

13 Cassazione Sezione Tributaria – Ordinanza n° 31620 del 4/12/2019 : "omissis costituiscono meri criteri guida per il giudice, in sede di applicazione ed interpretazione delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti , ,,,

14 Cassazione 20812/2017 : "costituisce principio più volte affermato dalla Corte di legittimità quello secondo cui le norme della L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente), emanate in attuazione degli artt. 3,23,53 e 97 Cost. e qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario, sono, in alcuni casi, idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria; conseguentemente, non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse,,

attuazione ed ai quali non può essere negato il rango sovra ordinato, che è proprio delle statuizioni di rilevanza costituzionale.

4. La percezione di tale differenza consente, invero, di meglio apprezzare altri concetti espressi dalla Suprema Corte.

La Cassazione sezione tributaria con la sentenza 6118 del 1/3/2019 ha, ad esempio, affrontato in maniera esaustiva il tema del legittimo affidamento in relazione alla modifica del quadro normativo, e ciò pur in mancanza di previsione espressa di retroattività ex art 3 dello Statuto, richiamando sia la sentenza Sezione Unite 16157 del 19/6/2018 che la Corte di Giustizia¹⁵.

Tale pronuncia della Corte Edu ripresa dalla citata Cassazione 6118/19 al punto 3.4 riconosce, infatti, che il legislatore gode “*sicuramente di vasta discrezionalità* (in materia di imposizione tributaria n.d.r.), *sia pure entro i confini di riserva di legge sostanziale, ...*”, e che “*... il principio della certezza del diritto non impone la mancanza di modifiche normative, ma richiede piuttosto che il legislatore nazionale tenga conto delle situazioni specifiche degli operatori economici e preveda, eventualmente, taluni adeguamenti all'applicazione delle nuove disposizioni,*”¹⁶.

Viene, quindi, ripresa e trasfusa in toto la conclusione della Corte di Giustizia 11/6/2015 Berlington Hungary Tenelsado es Szolgeltatò, che richiama e richiede il principio della ragionevolezza e della proporzionalità, ribadendo la legittimità delle riserve di legge e l'obbligo, dunque, di rispettarle anche in materia tributaria, con ciò affermando la piena legittimità dello Statuto del Contribuente e la sua natura di indirizzo interpretativo, seppur entro i limiti che lo stesso prevede.

Può essere, altresì, di interesse, sull'argomento, il fermo pronunciamento in tema di divieto di retroattività, contenuto nella Ordinanza n° 1238 del 21/1/2020, successiva alla precedente n° 6823 del 8/3/2019, della sezione tri-

15 Corte Edu : 12/7/2011 Ferrazzini contro Italia; e ancora James contro Regno Unito; Spack contro Repubblica Ceca; Darry contro Svezia; National Building Society contro Regno Unito.

16 Corte di Giustizia 11/6/2015 Berlington Hungary Tenelsado.

butaria della Cassazione. Quest'ultima, pur riconoscendone il principio, apre, infatti, ad una possibile disapplicazione qualora la sua ottemperanza dovesse rilevarsi in conflitto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti.

Una tale affermazione altro non fa che ribadire il rango di legge ordinaria per il dettato specifico dello Statuto del Contribuente, riconoscendo però il primato dei principi e quindi degli interessi costituzionalmente protetti, posti alla base della norma.

In questo contesto, diviene essenziale il contemperamento di tali interessi e quindi ritornano decisivi la ragionevolezza e la proporzionalità, unite però alla eccezionalità del caso. L'eccezionalità è invero, il presupposto senza il quale verrebbe meno la ragionevolezza e, in buona parte, la stessa proporzionalità, principi cardine riconosciuti e soprattutto pretesi dalla Corte di Giustizia.

Analogamente, e con riferimento espresso alla eccezionalità necessaria, la Corte Costituzionale si esprime al punto 9 della sentenza n° 149 del 27/6/2017¹⁷ sul valore del legittimo affidamento, indicando in modo puntuale le condizioni necessarie¹⁸, mentre al punto 12 enuclea l'eccezionalità dell'evento che la giustifichi, individuata nel caso nella crisi economica non

17 Corte Costituzionale 149/2017 punto 9: “secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, il valore del legittimo affidamento, il quale trova copertura costituzionale nell'art. 3 Cost., non esclude che il legislatore possa assumere disposizioni che modifichino in senso sfavorevole agli interessati la disciplina di rapporti giuridici “anche se l'oggetto di questi sia costituito da diritti soggettivi perfetti, ma esige che ciò avvenga alla condizione “che tali disposizioni non trasmodino in un regolamento irrazionale, frustrando, con riguardo a situazioni sostanziali fondate sulle leggi precedenti, l'affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica (sentenze n. 56 del 2015, n. 302 del 2010, n. 236 e n. 206 del 2009). Solo in presenza di posizioni giuridiche non adeguatamente consolidate, dunque, ovvero in seguito alla sopravvivenza di interessi pubblici che esigano interventi normativi diretti a incidere peggiorativamente su di esse, ma sempre nei limiti della proporzionalità dell'incisione rispetto agli obiettivi di interesse pubblico perseguiti, è consentito alla legge di intervenire in senso sfavorevole su assetti regolatori precedentemente definiti (ex plurimis, sentenza n. 56 del 2015), (sentenza n. 216 del 2015; si vedano anche, tra le tante, le sentenze n. 160 e n. 103 del 2013, n. 416 del 1999)”.

18 Corte Costituzionale 149/2017 punto 9: “l'intervento retroattivo del legislatore, dunque, può incidere sull'affidamento dei cittadini a condizione che: 1) trovi giustificazione in “principi, diritti e beni di rilievo costituzionale “(ex multis, sentenza n. 308 del 2013), e dunque abbia una “causa normativa adeguata, (sentenze n. 203 del 2016, n. 34 del 2015 e n. 92 del 2013), quale un interesse pubblico sopravvenuto (sentenze n. 16 del 2017, n. 216 e n. 56 del 2015) o una “inderogabile esigenza, (sentenza n. 349 del 1985); 2) sia comunque rispettoso del principio di ragionevolezza (fra le tante, sentenza n. 16 del 2017) inteso, anche, come proporzionalità (sentenze n. 203 e n. 108 del 2016; n. 216 e n. 56 del 2015). In altri termini, il principio dell'affidamento è sottoposto al normale bilanciamento proprio di tutti i diritti e valori costituzionali (sentenze n. 165 del 2017, n. 203 del 2016, n. 264 del 2012).

solo italiana ma mondiale del 2008¹⁹.

5. Sempre in tema di principi, soccorre una ultima considerazione, che riguarda la retroattività per così dire “occulta” e cioè in tema di interpretazione autentica.

Bene ha fatto il legislatore a prevedere espressamente, all’art. 1 comma 2 dello Statuto, che l’adozione di norme interpretative può essere introdotta in materia tributaria solo in casi eccezionali, e che – comunque – ciò possa avvenire solo con legge ordinaria, con esclusione delle fonti di rango secondario, e con espressa qualificazione della norma come tale. Ciò evita l’abuso e riconduce la fattispecie ad ipotesi limitate.

Sul tema la Cassazione non ha avuto occasione di pronunciarsi nel 2019, se non implicitamente al fine di escludere il divieto di irretroattività della norma. E’ ovvio, invero, che qualificare interpretazione autentica una specifica ipotesi operativa significa di fatto posporre temporalmente l’efficacia della norma, così eludendo la irretroattività.

Ecco, dunque, perché è indispensabile una apposita previsione.

Si può, altresì, osservare in proposito che è più semplice dichiarare la retroattività della norma limitativa, soluzione corretta e di più ampia applicazione, rispetto all’affermarne l’interpretazione autentica, soprattutto allorché questa sia di difficile sostenibilità.

Proprio con questa logica si può ritenere abbia operato recentemente il legislatore in riferimento all’art. 20 DPR 131/1986, e tale implicito riconoscimento può leggersi nelle sentenze di Cassazione n° 18520-18521 e 18522 del 10/7/2019, che non necessitano di commenti.

Quanto alla possibile via di aggiramento del divieto di retroattività, qualora non espressamente dichiarata, non si può dubitare che una tale operazione

19 Corte Costituzionale 149/2017 punto 12: “è poi di fondamentale importanza il rilievo che esso è stato effettuato con il “decreto anticrisi”, intitolato «Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti – crisi il quadro strategico nazionale», volto a «fronteggiare l’eccezionale situazione di crisi internazionale» e «potenziare le misure fiscali e finanziarie occorrenti per garantire il rispetto degli obiettivi fissati dal programma di stabilità e crescita approvato in sede europea»..

andrebbe a ledere anche il principio del legittimo affidamento, in ragione della già enunciata distinzione tra attuazione dello Statuto del Contribuente, quale legge di rango ordinario, e valore sovraordinato dei principi costituzionali per la cui tutela in campo tributario lo Statuto è stato voluto e promulgato. Distinzione che trova conferma compiuta nella sentenza già citata della Corte Costituzionale n° 149 del 27/6/2017 e nella ordinanza Cassazione n° 10904 del 18/4/2019 .

Non è superfluo ricordare, infatti, che – riconosciuto il rango di legge ordinaria allo Statuto del Contribuente - si debbano considerare anche i principi costituzionali ai quali lo Statuto è sotteso, per poter comprendere a quali condizioni, secondo il pensiero della Suprema Corte, le deroghe allo stesso possano essere ammesse.

La Corte Costituzione nella sentenza n° 149/2017 parte invero dal legittimo affidamento²⁰ per arrivare a disquisire sulla irretroattività della norma ed il vulnus ai diritti soggettivi perfetti, statuendo che *“il principio dell'affidamento è sottoposto al normale bilanciamento proprio di tutti i diritti e valori costituzionali, ma fissando concetti e condizioni per il suo verificarsi quali l'eccezionalità, la ragionevolezza e la proporzionalità a fronte di una esigenza pubblica non deferibile”*.

Più compiutamente il tema è ripreso dalla Corte di Cassazione nella ordinanza n° 10904/2019,-che riconosce come *“secondo la Corte Costituzionale 149/2017 citata, il principio di affidamento può essere oggetto di bilanciamento con altri principi costituzionali ed ha spiegato le ragioni per cui è consentito, sia pure nel rispetto della proporzionalità e di ragionevolezza, operare un intervento normativo retroattivo, con un vulnus anche del principio di affidamento,,*

Difatti, a tal proposito la Corte Costituzionale, espressamente sancisce *“... che il valore dell'affidamento, che trova copertura costituzionale nell'art 3 Cost., non esclude che il legislatore possa assumere disposizioni che modifichino in senso sfavorevole agli interessati la disciplina di rapporti giuridici anche se l'oggetto*

20 Il caso riguardava il credito per ricerca e sviluppo falcidiato dall'articolo 29 D.L. 29/11/2008 n° 185.

di questi sia costituito da diritti soggettivi perfetti, purché tali disposizioni non trasmodino in un regolamento irrazionale, frustrando l'affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica ...omissis ... a condizione che trovi giustificazione in "principi, diritti e beni di rilievo costituzionale,, e dunque abbia una "causa normativa adeguata,, , come un interesse pubblico sopravvenuto, sempre nel rispetto del principio di "ragionevolezza,, , inteso anche come "proporzionalità,, .

Pare pertanto lecito concludere che tali affermazioni confermino la distinzione più volte richiamata tra la operatività dello Statuto del Contribuente, quale norma di legge ordinaria, e i principi di rango costituzionale che lo governano, con la conseguenza che tali principi di indirizzo e interpretativi – ove ricorrono – sono da considerare sovraordinati.

6. Alcuni interrogativi a questo punto tornano spontanei ed attuali. Esistono le richieste condizioni di eccezionalità e comunque il bilanciamento degli interessi secondo principi di ragionevolezza e proporzionalità nella ipotesi, introdotta dall'art 3 D.L. 124 del 16/10/2019 (poi legge 19/12/2019 n° 157), di limitazione del diritto ad usufruire in compensazione del legittimo credito di imposta già maturato?

Ma soprattutto, il legislatore, nel disperato tentativo di coprire la spesa pubblica (ordinaria) con l'incremento del gettito, saprà e vorrà tenere conto della valenza dei principi immanenti nel nostro ordinamento e dell'insegnamento delle Corti Superiori in ogni suo intervento?

PARTNER ISTITUZIONALI



BUSINESS PARTNER



SOSTENITORI

Assonebb

Banca Profilo

Confindustria Piacenza

Kuwait Petroleum Italia

Mercer

Natixis IM

OASI

Oliver Wyman

Pfizer

SACE

Sisal

TIM

Per attivare un nuovo abbonamento
effettuare un **versamento** su:

c/c bancario n. 36725 UBI Banca
Via Vittorio Veneto 108/b - 00187 ROMA
IBAN IT 47L 03111 03233 000 0000 36725

intestato a: **Editrice Minerva Bancaria s.r.l.**

oppure inviare una **richiesta** a:

amministrazione@editriceminervabancaria.it

Condizioni di abbonamento ordinario per il 2020

	Rivista Bancaria Minerva Bancaria bimestrale	Economia Italiana quadrimestrale	Rivista Bancaria Minerva Bancaria + Economia Italiana
Canone Annuo Italia	€ 100,00 causale: MBI20	€ 60,00 causale: EII20	€ 130,00 causale: MBEII20
Canone Annuo Estero	€ 145,00 causale: MBE20	€ 80,00 causale: EIE20	€ 180,00 causale: MBEIE20
Abbonamento WEB	€ 60,00 causale: MBW20	€ 30,00 causale: EIW20	€ 75,00 causale: MBEIW20

L'abbonamento è per un anno solare e dà diritto a tutti i numeri usciti nell'anno.

L'abbonamento non disdetto con lettera raccomandata entro il 1° dicembre s'intende tacitamente rinnovato.

L'Amministrazione non risponde degli eventuali disguidi postali.

I fascicoli non pervenuti dovranno essere richiesti alla pubblicazione del fascicolo successivo.

Decorso tale termine, i fascicoli disponibili saranno inviati contro rimessa del prezzo di copertina.

Prezzo del fascicolo in corso **€ 25,00**

Prezzo di un fascicolo arretrato **€ 40,00**

Publicità

1 pagina **€ 1.000,00** - 1/2 pagina **€ 600,00**

Editrice Minerva Bancaria
COMITATO EDITORIALE STRATEGICO

PRESIDENTE

GIORGIO DI GIORGIO, Luiss Guido Carli

COMITATO

CLAUDIO CHIACCHIERINI, Università degli Studi di Milano Bicocca

MARIO COMANA, Luiss Guido Carli

ADRIANO DE MAIO, Università Link Campus

RAFFAELE LENER, Università degli Studi di Roma Tor Vergata

MARCELLO MARTINEZ, Università della Campania

GIOVANNI PARRILLO, Editrice Minerva Bancaria

MARCO TOFANELLI, Assoreti

ECONOMIA ITALIANA 2020/1

Problemi e prospettive del sistema fiscale in Italia: dalla teoria alla policy

Un sistema di tassazione equo ed efficiente, che sia anche efficace nel contrasto all'evasione, rappresenta un obiettivo fondamentale per la crescita equilibrata del Paese.

Come alleggerire alcune categorie di contribuenti - i redditi più bassi, il ceto medio - e soddisfare gli obiettivi di equità orizzontale e verticale dell'imposta, già fortemente minate dal continuo svuotamento della base imponibile? Come semplificare la struttura del sistema fiscale? Come ridurre gli effetti distorsivi sull'offerta di lavoro legati a un'elevata tassazione dei redditi medi? Come recuperare gettito e ridurre l'evasione fiscale? La *flat tax* (e le sue diverse articolazioni) è una possibile risposta a queste esigenze?

Partendo dall'idea che gli obiettivi di efficienza, equità e di equilibrio politico guidano il disegno e la realizzazione delle riforme fiscali, i contributi di questo numero di *Economia Italiana - editors* le professoresse **Emma Galli** della Sapienza e **Paola Profeta** della Bocconi - forniscono una lettura critica del sistema fiscale italiano, delle sue debolezze, delle necessità di riforma e un'elaborazione attenta e articolata delle possibili riforme e dei conseguenti scenari.

Particolare attenzione è dedicata all'Irpef e alla necessità di ridurre gli effetti distorsivi, concentrandosi sull'impatto distributivo e sulla necessità di semplificazione.

Alla luce delle analisi presentate emerge con forza quanto sia importante e urgente per il nostro Paese mettere in atto un'adeguata e ben definita riforma del sistema fiscale. Nel suo insieme il volume fornisce interessanti risposte alle sfide a cui la riforma del nostro sistema di tassazione è chiamata a rispondere: stimolare la crescita economica, garantire un gettito adeguato, operare un'appropriata redistribuzione del reddito, incentivare il lavoro, semplificare e rendere più trasparente il sistema, anche al fine di favorire la *tax compliance* e la *tax morale*.

ECONOMIA ITALIANA nasce nel 1979 per approfondire e allargare il dibattito sui nodi strutturali e i problemi dell'economia italiana, anche al fine di elaborare adeguate proposte strategiche e di *policy*. L'Editrice Minerva Bancaria si impegna a riprendere questa sfida e a fare di Economia Italiana il più vivace e aperto strumento di dialogo e riflessione tra accademici, *policy makers* ed esponenti di rilievo dei diversi settori produttivi del Paese.