



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
“M. FANNO”**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN *ECONOMIA E DIRITTO*

TESI DI LAUREA

**“LA LEGGE DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA NELL'AMBITO
DEL DIRITTO TRIBUTARIO”**

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDO: MASSIMILIANO DE LORENZI

MATRICOLA N. 1178894

ANNO ACCADEMICO 2019 – 2020

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.

Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

The candidate declares that the present work is original and has not already been submitted, totally or in part, for the purposes of attaining an academic degree in other Italian or foreign universities. The candidate also declares that all the materials used during the preparation of the thesis have been explicitly indicated in the text and in the section "Bibliographical references" and that any textual citations can be identified through an explicit reference to the original publication.

Firma dello studente

Sommario

Introduzione.....	1
Capitolo 1 – La legge di interpretazione autentica nello Statuto dei diritti del contribuente.....	3
Paragrafo 1.1 – Il contesto dal quale nacque la disposizione sulle norme interpretative di natura tributaria.....	3
Paragrafo 1.2 – Analisi della disposizione di cui all’articolo 1, comma 2 dello Statuto....	6
Paragrafo 1.3 – Valore delle prescrizioni dello Statuto.....	14
Capitolo 2 – Le diverse teorie sulla natura della legge di interpretazione autentica	16
Paragrafo 2.1 – La tesi circa la natura dichiarativa.....	16
Paragrafo 2.2 – La legge pseudo-interpretativa (segue).....	20
Paragrafo 2.3 – Critiche alla teoria circa la natura dichiarativa dell’istituto (segue)	20
Paragrafo 2.4 – La tesi circa la natura costitutiva	24
Paragrafo 2.5 – Critiche alla teoria costitutiva (segue)	26
Paragrafo 2.6 – Una doverosa presa di posizione	32
Capitolo 3 – Sui divieti alla retroattività della legge, sulla disposizione interpretativa favorevole al contribuente e sulla libertà di iniziativa economica.....	33
Paragrafo 3.1 – Sull’esistenza di un divieto generale alla retroattività della legge	33
Paragrafo 3.2 – Sull’esistenza di un divieto specifico alla retroattività della legge in ambito tributario	37
Paragrafo 3.3 – Sulla legge di interpretazione autentica favorevole al contribuente.....	43
Paragrafo 3.4 – Sull’incidenza delle leggi di interpretazione autentica rispetto al principio della libera iniziativa economica	46
Capitolo 4 – I principali contro-limiti all’esercizio dell’attività interpretativa da parte del legislatore	53
Paragrafo 4.1 – Il principio di uguaglianza	53
Paragrafo 4.2 – Il principio di ragionevolezza.....	57
Paragrafo 4.3 – Il principio della tutela del legittimo affidamento.....	66

Capitolo 5 – La legge di interpretazione autentica: una questione di allocazione tra poteri dello Stato	76
Paragrafo 5.1 – Introduzione	76
Paragrafo 5.2 – L’articolo 36, comma 2 del d.l. n. 223 del 2006 concernente la definizione uniforme di aree fabbricabili	78
Paragrafo 5.3 – Rilevanza della vicenda circa la riqualificazione degli atti ai fini dell’applicazione del tributo di registro	81
Paragrafo 5.4 – Le interpretazioni dell’articolo 20 del d.p.r. n. 131 del 1986 nel tempo e nello spazio.....	82
Paragrafo 5.5 – La disposizione sull’interpretazione degli atti quale clausola generale anti-abuso e la successiva mutazione in disposizione per la riqualificazione oggettiva degli atti	84
Paragrafo 5.5 – Il carattere interpretativo della modifica dell’articolo 20 del D.P.R. n. 131 del 1986 (articolo 1, comma 87 della legge n. 205 del 2017) ed il successivo chiarimento del legislatore (articolo 1, comma 1084 della legge n. 145 del 2018).....	87
Paragrafo 5.5.1 – La posizione della Corte Suprema di Cassazione e la posizione della dottrina maggioritaria	88
Paragrafo 5.5.2 – La posizione del legislatore.....	90
Paragrafo 5.6 – Una questione di presupposto	94
Paragrafo 5.7 – L’ordinanza di rimessione degli atti alla Corte costituzionale (Cassazione, sezione tributaria, n. 23549 del 23/09/2019)	98
Conclusioni.....	102
Riferimenti bibliografici.....	103
Riferimenti giurisprudenziali.....	108

Introduzione

Il presente elaborato si propone lo scopo di indagare circa il tema delle leggi di interpretazione autentica nell'ambito del diritto tributario.

La trattazione prenderà il via dallo studio della disposizione contenuta all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente la quale detta una disciplina positiva circa le circostanze nelle quali il legislatore tributario sarebbe legittimato ad intervenire mediante disposizioni interpretative e le caratteristiche cui queste ultime devono conformarsi.

A partire dal secondo capitolo si dovrà necessariamente abbandonare lo schema lineare di trattazione che contraddistingueva il primo capitolo. Ciò è dovuto alla necessità di studiare piani diversi, ma intersecati: il piano delle fonti di produzione, delle fonti di cognizione, della giurisprudenza e dell'allocazione dei poteri tra gli organi dello Stato.

Innanzitutto, nel secondo capitolo si procederà a delineare in chiave critica le due diverse elaborazioni dottrinali circa la natura delle leggi di interpretazione autentica, ovvero la teoria dichiarativa e la teoria costitutiva. Ne emergerà uno scenario, a mio avviso, sconcertante, nel quale la teoria dichiarativa si rivelerà basata su presupposti surreali, mentre la teoria costitutiva, seppur caratterizzata da una maggiore coerenza logico-sistematica, si rivelerà comunque viziata in ordine alla sua legittimità.

Le leggi di interpretazione autentica sono tuttavia, come noto agli addetti del settore, una realtà (nemmeno quantitativamente irrilevante¹) nel nostro ordinamento giuridico; pertanto, pur non credendo nella loro fondatezza (con riferimento alla teoria dichiarativa) o nella loro legittimità (con riferimento alla teoria costitutiva), non si ritiene possibile prescindere dall'analisi della loro compatibilità con i principi, costituzionali e non, dell'ordinamento. Stante la sua maggiore coerenza e diffusione, nella trattazione successiva, il tema dell'interpretazione autentica sarà osservato prevalentemente dalla prospettiva della teoria costitutiva.

Un approfondimento rilevante sarà dedicato al tema della retroattività della legge, posta la particolare importanza che tale tema assume con riferimento alla teoria costitutiva. In una prima fase, essendo la legge di interpretazione autentica un istituto comune a tutti i settori del diritto, s'indagherà circa il principio di irretroattività della legge in generale, per spostare poi

¹ Con riferimento alle disposizioni che contengono nell'enunciato locuzioni del tipo "La disposizione X si interpreta nel senso che..." o che si dichiarino interpretative nel titolo, Roberto Russo identifica 740 interventi interpretativi posti in essere con legge od atti aventi forza di legge nel periodo compreso tra il 1948 ed il 2012. Per approfondimenti si veda R. RUSSO, 2017. *Le leggi di interpretazione autentica al vaglio del rasoio di Occam*. Milano: FrancoAngeli.

l'attenzione rispetto alla materia tributaria. In immediata consecuzione, si muoveranno alcune riflessioni rispetto al rapporto tra legge interpretativa e tutela della libertà di iniziativa economica, tema rispetto al quale si rinviene una scarsissima attenzione da parte e della giurisprudenza costituzionale e della dottrina.

Affrontato il tema del principio di irretroattività della legge, l'attenzione verterà poi sulle residuali e cedevoli censure di costituzionalità che vengono sovente richiamate dai giudici remittenti le disposizioni interpretative di natura tributaria alla Corte costituzionale. In particolare, saranno oggetto di attenzione la ragionevolezza dell'intervento interpretativo, il tema dell'uguaglianza tra i contribuenti e la tutela del legittimo affidamento.

Infine, si giungerà ad affrontare quello che si ritiene essere il profilo più grave del fenomeno in esame, ovvero il grave conflitto di attribuzione tra poteri dello Stato rispetto al quale la disposizione interpretativa assume al contempo il ruolo di palliativo e di *casus belli*. In particolare, traendo spunto da due importanti vicende giurisprudenziali, s'indagherà circa l'incidenza dell'intervento interpretativo in ordine al rapporto tra potere esecutivo e legislativo da un lato e potere giudiziario dall'altro.

Capitolo 1 – La legge di interpretazione autentica nello Statuto dei diritti del contribuente

Paragrafo 1.1 – Il contesto dal quale nacque la disposizione sulle norme interpretative di natura tributaria

Gli anni Novanta del secolo scorso furono anni di straordinari cambiamenti nel nostro Paese: si assistette alla crisi della c.d. *Prima Repubblica* dovuta agli scandali correlati all'inchiesta *Mani pulite*, alla crisi valutaria dovuta alla svalutazione della moneta ed agli attacchi speculativi ed alla crisi della finanza pubblica dovuta all'elevato debito pubblico².

Per il fine dell'elaborato assumono particolare rilievo la seconda e la terza circostanza.

I legislatori ed i governi che si sono succeduti negli anni Novanta dovettero affrontare un importante sforzo di risanamento delle finanze pubbliche volto soprattutto a permettere all'Italia il rispetto dei criteri fissati dalla Commissione europea per l'adesione alla moneta unica.

In quel contesto si rese necessario chiedere ai cittadini dei sacrifici, i quali, evidentemente, erano perlopiù sgraditi al corpo elettorale. Con riferimento ai provvedimenti di natura strettamente tributaria, furono il prelievo forzoso del sei per mille, principalmente, dalle consistenze dei conti correnti³ e l'istituzione del *Contributo straordinario per l'Europa*⁴ i provvedimenti con il maggiore eco mediatico.

Per perseguire il risanamento delle finanze pubbliche i governi ed i parlamenti che si succedettero agirono anche su di un altro fronte utile alla minimizzazione dell'impatto mediatico degli interventi di accrescimento del gettito erariale: quello delle leggi tributarie retroattive e, soprattutto, delle leggi tributarie interpretative.

Focalizzando l'attenzione sulle leggi tributarie interpretative, gli interventi degni di nota intercorsi negli anni Novanta sono quelli di cui all'articolo 11, comma 9 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 in materia di tassazione retroattiva delle plusvalenze da esproprio (la vicenda sarà oggetto di commento al paragrafo 3.2), all'articolo 28 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 in materia di natura del termine per l'accertamento conseguente ad irregolarità formali nelle dichiarazioni dei redditi (la vicenda sarà oggetto di commento ai paragrafi 4.1 e 4.3) ed all'art.

² Per una compiuta ricostruzione del contesto economico che caratterizzò il periodo antecedente l'emanazione dello Statuto, si veda G. MARONGIU, 2008. *Lo statuto dei diritti del contribuente*. Torino: G. Giappichelli Editore.

³ D.l. 11 luglio 1992, n. 333, articolo 7, comma 6.

⁴ L. 23 dicembre 1996, n. 662, articolo 3, commi 194-203.

38, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 in materia di ufficio destinatario delle notifiche delle sentenze delle commissioni tributarie di secondo grado (la vicenda sarà oggetto di commento al paragrafo 4.2).

Il legislatore della XIII legislatura, su iniziativa del Governo, sentì la necessità di introdurre nell'ordinamento una disciplina tributaria di carattere generale, quindi applicabile a prescindere dal tipo di tributo e dalla qualifica dell'ente impositore, che informasse il rapporto tra lo Stato (non solo nella sua articolazione rappresentata dall'amministrazione finanziaria, ma anche dal legislatore stesso) ed il contribuente: si ebbe così la genesi della L. 27 luglio 2000, n. 212 in punto di "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*" (d'ora in poi citata come "Statuto...").

Per quanto di nostro stretto interesse, lo Statuto... contiene tre disposizioni limitative della possibilità per il legislatore di intervenire sulla disciplina dei tributi con riferimento al passato:

- a) all'articolo 1, comma 2 sono indicate le circostanze nelle quali le disposizioni di interpretazione autentica in materia tributaria sono ritenute ammissibili e le caratteristiche formali alle quali le stesse devono sottostare;
- b) all'articolo 3, comma 1, primo periodo è stabilito il divieto per il legislatore tributario di intervenire con disposizioni tributarie retroattive a carattere innovativo;
- c) all'articolo 3, comma 1, secondo periodo è stabilito che, per quanto attiene le modifiche ai tributi periodici, queste trovino applicazione con decorrenza al periodo d'imposta successivo a quello nel quale è intervenuta la modifica normativa.

Indicativa dell'importanza attribuita al tema delle disposizioni di interpretazione autentica è la collocazione della disposizione correlata al tema: autonoma e distinta rispetto alla disciplina sulla retroattività *propria* e presente già al primo articolo del testo di legge.

L'importanza della disposizione è altresì enfatizzata da un passaggio presente all'interno della relazione illustrativa al d.d.l.⁵ nella quale si legge che "[Negli anni Novanta] *si è assistito, infatti, alla proliferazione di norme interpretative (e quindi naturaliter retroattive) emanate anche in assenza di un conflitto altrimenti irrisolvibile all'interno della giurisprudenza (così solo dovrebbe essere, e in via eccezionale). Si tratta di un trend che mortifica la stessa autonomia della magistratura e, vanificando l'affidamento del cittadino agli indirizzi dettati*

⁵ Camera dei Deputati, Relazione della VI commissione permanente (finanze) al disegno di legge n. 4818 (XIII legislatura), relatore: On. Marongiu, pagina 11. Disponibile su: <http://leg13.camera.it/dati/leg13/lavori/stampati/pdf/48180A.pdf> [data ultimo accesso: 5 gennaio 2020].

dalle supreme magistrature, incide sulla stessa possibilità delle imprese di rapportare le proprie scelte economiche a un dato normativo certo e ad un costo fiscale prevedibile.”.

Paragrafo 1.2 – Analisi della disposizione di cui all’articolo 1, comma 2 dello Statuto...

In materia di disposizioni interpretative, l’articolo 1, comma 2 dello Statuto... recita: *“L’adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.”*

La disposizione appena citata vive un’importante contraddizione: da un lato identifica tutti gli elementi rispetto ai quali il legislatore deve avere cautela nel momento in cui si appresta ad inserire nell’ordinamento una disposizione tributaria interpretativa, mentre dall’altro lato è eccessivamente stringata nella definizione delle circostanze nelle quali l’intervento interpretativo può definirsi opportuno e, ancora, rispetto ad una prescrizione specifica si nutrono forti dubbi circa la sua logica.

L’oggetto della disciplina: le disposizioni di interpretazione autentica

Per comprendere il portato della disposizione (l’articolo 1, comma 2 dello Statuto...) è necessario un primo, parziale, sforzo definitivo dell’oggetto della disciplina.

La disposizione interpretativa ha, in linea di principio, la funzione di integrare il dato testuale di una disposizione a suo tempo immessa nell’ordinamento giuridico la quale, a causa della sua formulazione, non ha permesso l’emersione di un’interpretazione condivisa tra gli operatori giuridici che quindi associano alla stessa disposizione diverse regole d’azione (norme).

Sul piano tecnico, il legislatore interviene introducendo nell’ordinamento una nuova disposizione deputata a fornire ulteriori elementi per l’interpretazione della disposizione rispetto alla quale sono emerse diverse opzioni ermeneutiche. Dalla lettura del combinato disposto tra disposizione interpretata e disposizione interpretante dovrebbe poi essere possibile pervenire ad un’unica lettura circa il significato della disposizione.

Snodo fondamentale di tutti i ragionamenti sulle disposizioni interpretative è la comprensione della loro peculiare posizione nell’ambito dei diversi soggetti chiamati all’interpretazione della legge.

In particolare, nel nostro ordinamento giuridico sono numerosi i soggetti chiamati all’interpretazione della legge (ad esempio, anche il contribuente nel momento in cui si accinga alla redazione della dichiarazione dei redditi), ma solo due categorie di soggetti hanno la facoltà, in virtù delle loro prerogative costituzionali, di interpretare la legge in modo obbligatorio: i giudici ed il legislatore.

La principale differenza tra le interpretazioni delle due categorie di soggetti richiamati consta rispetto ai soggetti obbligati a dar seguito alla loro interpretazione della legge: le sole parti in causa nel processo per quanto concerne i giudici, tutti coloro che si trovino a realizzare le circostanze rispetto alle quali la legge interpretata imponga un determinato comportamento nel caso del legislatore. Non è difficile intuire come l'interpretazione del legislatore dispieghi effetti molto più accentuati rispetto all'interpretazione dei giudici: agendo il legislatore mediante l'immissione nell'ordinamento giuridico di leggi, non solo andrà ad incidere sui comportamenti di tutti coloro che si trovino in una posizione regolata dalla disposizione interpretata, ma inciderà altresì sull'interpretazione dei giudici i quali sono comunque soggetti alla legge.

Per comprendere la seconda e fondamentale caratteristica delle disposizioni interpretative è necessario riflettere sulla loro funzione.

La disposizione di interpretazione autentica (sinonimo di "disposizione interpretativa") risponderrebbe in astratto ad una nobile finalità, ovvero quello di garantire la certezza del diritto: a seguito dell'intervento interpretativo, infatti, il contribuente dovrebbe essere posto nella condizione di poter valutare con maggiore cognizione di causa le conseguenze fiscali riconnesse, ad esempio, al compimento di una determinata operazione, mentre i giudici che si trovassero a giudicare su di una lite per la cui risoluzione sia necessaria l'applicazione della disposizione interpretata sarebbero agevolati dalla disposizione interpretativa nella ricerca della norma da applicare al caso *sub iudice*.

Dall'esigenza di garantire la certezza del diritto discende quindi il secondo fondamentale connotato della disposizione interpretativa: il significato da essa attribuito ad un'altra disposizione retroagisce nei suoi effetti sino al momento in cui la disposizione interpretata aveva trovato dimora nell'ordinamento tributario, salvo il limite dei rapporti esauriti.

Questa particolare incidenza nel tempo della disposizione interpretativa (la quale sarà meglio declinata nel capitolo successivo) ne rappresenta, al contempo, "*croce e delizia*".

L'effetto positivo attiene all'incidenza dell'intervento interpretativo in punto di certezza del diritto, mentre l'effetto negativo attiene alla fortissima attrattiva per il legislatore esercitata dalla possibilità di incidere su situazioni giuridicamente rilevanti accadute nel passato. Per il legislatore tributario in particolare, il ricorso ad una disposizione interpretativa potrebbe essere asservito ad un accrescimento della base imponibile dissimulato, al fine di evitare contrazioni nei suoi livelli di gradimento presso l'elettorato: si ritiene chiaro che ben diverso è il clamore suscitato dall'introduzione di un'imposizione retroattiva con riferimento ad una nuova

fattispecie, rispetto ad una disposizione interpretativa della quale si finisce necessariamente a dibattere nel contesto della singola vicenda giudiziaria.

Le circostanze legittimanti l'intervento interpretativo

Proseguendo nello studio della disposizione s'incorre nella definizione delle circostanze nelle quali l'intervento del legislatore è ritenuto ammissibile: *"in casi eccezionali"*.

Il perimetro dei "casi eccezionali" è privo di ulteriori specificazioni; in tal senso l'unico supporto all'interpretazione del dato letterale viene dalla relazione accompagnatrice al d.d.l. dello Statuto... nella quale si legge che le disposizioni interpretative dovrebbero essere emanate solo in presenza di un *"conflitto altrimenti irrisolvibile all'interno della giurisprudenza (... e in via eccezionale)"*.

Tale approdo è verosimilmente quello cui fa riferimento la disposizione, tuttavia si ritiene che sarebbe stato necessario un livello di dettaglio maggiore. Inoltre, non solo in sede giudiziale potrebbe essere utile un intervento chiarificatore del legislatore (ad esempio, nel caso di prima applicazione di una nuova disciplina tributaria la quale si dimostri oscura nel significato una disposizione interpretativa potrebbe dispiegare effetti benefici).

La riserva di legge ordinaria

All'articolo 23 della nostra Costituzione è posta una riserva di legge nei confronti dell'imposizione da parte dello Stato di prestazioni personali o patrimoniali.

La riserva di cui all'articolo 23 C. si dice "relativa" nel senso che le prestazioni richiamate possono essere imposte mediante legge ordinaria ed atti equivalenti.

La disposizione statutaria sull'interpretazione autentica circoscrive ulteriormente la riserva di cui all'articolo 23 C. statuendo che gli interventi interpretativi del legislatore tributario debbano essere inglobati all'interno di una legge ordinaria. La legge ordinaria consente il massimo coinvolgimento dell'organo parlamentare nell'introduzione nell'ordinamento delle disposizioni, assicurando che la decisione sia la più prossima rispetto alla volontà del corpo elettorale mediante il massimo coinvolgimento possibile dei suoi rappresentanti.

Da un punto di vista logico-sistematico tale prescrizione non sembrerebbe coerente con le caratteristiche normative del nostro sistema tributario.

Nell'attuale ordinamento costituzionale i soggetti investiti della funzione legislativa a livello centrale sono puntualmente identificati nella parte seconda (*Ordinamento della Repubblica*), titolo primo (*Il Parlamento*), sezione seconda (*La formazione delle leggi*) della Costituzione.

Gli organi ai quali compete una funzione legislativa illimitata (ovvero sia in termini di iniziativa legislativa, sia in termini di deliberazione) sono, ai sensi dell'articolo 70 C., le due Camere che esercitano tale funzione collettivamente. L'attribuzione di tale funzione discende, evidentemente, dal fatto di essere un organo costituzionale direttamente promanante dalla volontà popolare espressa nel momento in cui si tengono le elezioni politiche.

Il Parlamento condivide la funzione di iniziativa legislativa con il Governo. Quest'ultimo, entro certi limiti, è titolato all'esercizio della funzione legislativa attraverso l'emanazione di decreti legge e decreti legislativi.

L'importanza di mettere in dovuto risalto il tema della decretazione da parte del potere esecutivo deriva essenzialmente da tre ordini di ragioni: a) in virtù dell'equivalenza sul piano delle fonti del diritto tra legge ordinaria, decreto legge e decreto legislativo; b) in virtù dei peculiari connotati procedurali che caratterizzano tanto il processo di iniziativa, tanto il processo di approvazione dei decreti; c) conseguentemente a quanto evidenziato nel punto b), in virtù dell'intensivo ricorso a tali strumenti da parte del Governo.

Nell'ambito del diritto tributario, stante la complessità della materia e della necessità di coordinare le scelte di natura economico-finanziaria con gli organi competenti dell'Unione Europea, si è assistito nel tempo ad un esponenziale accrescimento del ruolo dei Governi nella produzione legislativa.

Nonostante la prescrizione del legislatore dello Statuto... circa l'impossibilità di ricorrere ai decreti legge ed ai decreti legislativi allo scopo di introdurre nell'ordinamento disposizioni tributarie interpretative, gli atti aventi forza di legge sono comunque idonei, per i motivi che saranno illustrati al par. 1.3, al raggiungimento dello scopo.

Stante questa circostanza di fatto, si vorrebbero muovere alcune considerazioni sull'inserimento di disposizioni interpretative di natura tributaria all'interno dei decreti legge e dei decreti legislativi.

Gli atti aventi forza di legge: il decreto legge

La principale differenza tra la legge ordinaria e gli atti ad essa equivalenti (detti *atti aventi forza di legge*) consiste nel processo di formazione, il quale vede un importante coinvolgimento del Governo.

Il decreto legge è un atto avente forza di legge “emanato in caso di necessità ed urgenza” da parte del Governo, il quale se ne “assume la responsabilità” e “deve il giorno stesso presentarli per la conversione alle Camere”. L'articolo 77, comma 3, C. soggiunge poi che “I decreti

perdono efficacia sin dall'inizio, se non sono convertiti in legge entro sessanta giorni dalla loro pubblicazione.”.

Non interessa in questa sede sviscerare i concetti di necessità ed urgenza i quali, seppur fondamentali in quanto dalla sussistenza di tali presupposti deriva (*rectius*: deriverebbe) la legittimazione del Governo alla loro emanazione, esulano dall'oggetto della ricerca.

Piuttosto, si vuole mettere in evidenza, da un lato, il soggetto che si assume la responsabilità dell'atto (il Governo) e, dall'altro, il ristretto lasso temporale entro il quale il decreto legge dev'essere convertito in legge dal Parlamento (a pena, in caso di inosservanza del termine previsto, della perdita di efficacia *ex tunc*).

L'iniziativa legislativa, ed una pressoché immediata, seppur provvisoria, immissione nell'ordinamento delle nuove disposizioni, è quindi in capo al Governo ed il Parlamento interviene solo successivamente. Pertanto, ove all'interno di un decreto legge siano *ab origine* inserite delle disposizioni di interpretazione autentica, ciò non dovrebbe essere sintomatico, di per sé, di una lesione delle prerogative parlamentari. Il Governo, in particolare con riferimento al *Ministro dell'Economia e delle Finanze*, può infatti avvalersi di strutture tecniche maggiormente idonee a valutare l'opportunità, la coerenza e la liceità di una disposizione di interpretazione autentica rispetto a parlamentari non necessariamente competenti rispetto ad una materia tecnica quale è il diritto tributario o che comunque non dispongono delle risorse e delle informazioni a disposizione di un ministero.

Evidentemente, il Governo è organo distinto dal Parlamento e si confronta con esigenze ed interlocutori⁶ differenti e quindi, nell'interpretare una disposizione già presente nell'ordinamento, potrebbe compiere una scelta differente rispetto a quella che sarebbe risultata da un libero convincimento della maggioranza dei parlamentari.

Occorre osservare, tuttavia, che il controllo del Parlamento avviene *ex post* rispetto all'emanazione del decreto e che i parlamentari hanno (almeno sul piano formale) il diritto di presentare ed approvare emendamenti che integrino, sostituiscano o espungano *in toto* la disposizione interpretativa che in ipotesi travisasse la volontà del Parlamento. Ove, invece, il Parlamento non intervenisse sulla disposizione interpretativa tale comportamento sarebbe da considerarsi come un avallo della scelta ermeneutica proposta dal Governo.

⁶ In materia economica e tributaria il principale interlocutore del Governo, escluso il Parlamento, è rappresentato dall'insieme delle istituzioni comunitarie (in particolare, dalla Commissione Europea).

La replica al ragionamento appena svolto potrebbe fondarsi rispetto all'incontrovertibile discrepanza che si osserva tra la disciplina formale prevista dalla Costituzione e la realtà effettiva delle cose rispetto alla sussistenza dei requisiti di necessità ed urgenza ed al procedimento di conversione in legge dei decreti. In effetti, è innegabile che la fisiologica contrazione dei tempi del dibattito, utile al rispetto del termine di conversione dei decreti legge, sia degenerata con l'abnorme ricorso ad istituti aventi la finalità di blindare risicate od instabili maggioranze di governo (la tecnica "regina" è quella dell'approvazione dei cd. *maxi-emendamenti* interamente sostitutivi dell'enunciato normativo con apposizione della questione di fiducia da parte del Governo).

Dal punto di vista dello scrivente la controreplica è, forse idealistica, ma agevole: in presenza di abusi da parte del Governo, i singoli parlamentari hanno l'imperativo morale e costituzionale di tutelare la centralità del Parlamento finanche spingendosi al punto di provocare una cd. *crisi di governo*. Non si tratta nemmeno di una semplice petizione di principio, lasciata alla coscienza dei deputati e dei senatori, ma di un imperativo che, per quanto da alcune direzioni sia avversato, trova fondamento nella Costituzione: "*Ogni membro del Parlamento rappresenta la Nazione ed esercita le sue funzioni senza vincolo di mandato.*".

Una disposizione interpretativa non si ritiene possa essere avversata per il solo fatto di trovare collocazione all'interno di un decreto legge, bensì può esserlo a) sulla base dei principi costituzionali che saranno oggetto della successiva trattazione e b) ulteriormente, sulla base della carenza dei presupposti di straordinarietà, necessità ed urgenza.

Tralasciando il punto a), si ritiene utile fare alcuni cenni sui presupposti di straordinarietà, necessità ed urgenza. Al fine di semplificare la trattazione s'ipotizzi che il decreto legge contenga un'unica disposizione tributaria di carattere interpretativo.

Il requisito di necessità di una disposizione interpretativa dovrebbe chiaramente identificarsi con l'esistenza di un contrasto interpretativo in sede giudiziale, mentre il requisito di urgenza si presenta di più difficile apprezzamento.

Un autore in particolare s'interroga, ad esempio, su come possa sussistere il carattere di urgenza con riferimento ad un decreto legge che intervenga per interpretare una disposizione inserita nell'ordinamento in un passato assai remoto⁷. Ad avviso dello scrivente, il fatto che un decreto legge vada ad interpretare una disposizione tributaria presente nell'ordinamento da molto tempo

⁷ A. PUGIOTTO, *Una radicata patologia: i decreti-legge d'interpretazione autentica* in A. SIMONCINI, a cura di., 2006. *L'emergenza infinita: la decretazione d'urgenza in Italia*. Macerata: EUM – Edizioni Università di Macerata. P. 262.

potrebbe rappresentare un indicatore della carenza del presupposto di urgenza, ma non una certezza rispetto a tale circostanza.

Un esempio in tal senso è rappresentato dalla vicenda dell'articolo 36, comma 3 del d.l. n. 223 del 2006 con il quale il legislatore ha dato l'interpretazione autentica dell'articolo 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 (della vicenda si parlerà nei paragrafi 2.1 e 5.2). Per quanto di nostro interesse in questa sede, occorre osservare come tra la disposizione interpreta e la disposizione interpretativa siano decorsi quasi cinque lustri: ciò potrebbe rappresentare un indicatore di carenza del requisito d'urgenza, tuttavia preme rilevare come l'orientamento della giurisprudenza di legittimità fosse ambivalente. Considerato poi che le SS.UU. della Cassazione si sarebbero pronunciate a breve, il legislatore ritenne di dover intervenire onde evitare una scelta ermeneutica contrastante con la sua volontà: il carattere di urgenza potrebbe allora discendere da un contesto di tal genere, ovvero dalla necessità di evitare un'interpretazione della legge scorretta da parte dei giudici.

Si ritiene pienamente condivisibile la critica del medesimo autore relativamente al presupposto della straordinarietà, nel momento in cui esso si chiede dove possa risiedere *“la straordinarietà (da intendersi come imprevedibilità) di una situazione giurisprudenziale [in ipotesi] riconoscibile da anni e certamente non formatasi dall'oggi al domani”*⁸.

Gli atti aventi forza di legge: il decreto legislativo

Il decreto legislativo è anch'esso un atto avente forza di legge ed è positivamente disciplinato dall'articolo 76 della Costituzione. Il procedimento attraverso il quale si perviene all'immissione nell'ordinamento giuridico di nuove disposizioni è inverso rispetto a quello previsto per i decreti legge.

Il ricorso a tale strumento di produzione normativa si confà a situazioni nelle quali la disciplina che si vuole approntare sia latrice di difficoltà sul piano tecnico, oppure qualora oggetto della disciplina sia una tematica molto ampia la cui trattazione secondo le modalità previste per i disegni di legge ordinari porterebbe verosimilmente ad una situazione di paralisi dei lavori parlamentari.

Nel diritto tributario il ricorso ai decreti delegati è imponente: a mero titolo esemplificativo si citano il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 in materia di *“Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto”*, il d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 in materia di *“Disposizioni comuni in*

⁸ A. PUGIOTTO, *Una radicata patologia: i decreti-legge d'interpretazione autentica* in A. SIMONCINI, a cura di., 2006. *L'emergenza infinita: la decretazione d'urgenza in Italia*. Macerata: EUM – Edizioni Università di Macerata. P. 262.

materia di accertamento delle imposte sui redditi”, il d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 in materia di “*Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*” e il d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 in materia di “*Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro*”.

Tornando alle caratteristiche particolari del procedimento di formazione del decreto legislativo, il primo passaggio consiste nell'approvazione di una cd. *legge delega* da parte del Parlamento. La legge delega, in particolare, deve a) determinare principi e criteri direttivi, b) pone un termine entro il quale il Governo è tenuto all'esercizio della delega; c) definire l'oggetto della delega.

La fase successiva, consiste nell'emanazione del decreto delegato da parte del Consiglio dei Ministri.

La preclusione ad ulteriori fasi di controllo da parte del Parlamento, dopo l'emanazione della legge delega, porta alla necessità di un approfondimento differente rispetto a quello svolto con riferimento ai decreti legge: in caso di abuso di delega da parte del legislatore, infatti, il Parlamento non potrebbe intervenire con la medesima (potenziale) incisività possibile nel caso dei decreti legge.

Per il motivo di cui sopra ed in virtù delle caratteristiche costituzionalmente fissate della legge delega, si ritiene che l'inserimento di una disposizione di interpretazione autentica mediante decreto legislativo possa avvenire solo in due specifiche circostanze.

La prima circostanza consiste nell'inserimento della disposizione interpretativa direttamente all'interno del corpo della legge delega: in tal caso non si porrebbe alcun problema in ordine all'accertamento sull'esistenza di criteri e principi direttivi che autorizzino il governo all'esercizio dell'attività interpretativa.

La seconda circostanza consiste nel riconoscimento all'interno della legge delega della facoltà per il legislatore di interpretare autenticamente disposizioni già presenti all'interno dell'ordinamento. Come argomentato dal Pugiotto non è accettabile l'idea di una delega tacita ad interpretare da parte del Parlamento al governo, in quanto, in assenza di una specifica delega all'interpretazione autentica, si avrebbe una violazione del generale principio di irretroattività della legge.

Paragrafo 1.3 – Valore delle prescrizioni dello Statuto...

Residua un'ultima importante questione da affrontare circa la disciplina statutaria delle disposizioni interpretative, ovvero quello della valenza dei limiti statutari posti in capo al legislatore nell'esercizio dell'attività di produzione normativa tributaria.

Si ritiene opportuno dare il via all'indagine richiamando quanto disposto all'articolo 1, comma 1 dello Statuto, in cui è statuito che *“Le disposizioni [dello Statuto], 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”*.

Comprendere l'esatta portata di questa disposizione è di fondamentale importanza, in quanto è dal valore che ad essa è possibile attribuire che discenderà l'eventuale effetto vincolante per il legislatore della disposizione sull'interpretazione autentica tributaria.

La disposizione di cui all'articolo 1, comma 1 dello Statuto... si presta ad essere studiata rispetto a due diversi profili.

In primo luogo, è dirimente comprendere su che livello della gerarchia delle fonti lo Statuto... va ad inserirsi; esso si presenta come legge attuativa di taluni principi costituzionali, ma chiaramente non ha il rango di legge costituzionale. Il problema che si pone con riferimento a questo profilo è, evidentemente, quello di indagare circa la possibilità che lo Statuto... si interponga, in termini gerarchici, tra la Costituzione (e le leggi costituzionali) e le leggi ordinarie (ed agli altri atti aventi forza di legge); in altri termini, ci si domanderà se le disposizioni dello Statuto..., pur essendo subordinate a quelle costituzionali, siano sovraordinate rispetto alle fonti primarie.

In secondo luogo, anche logicamente, è necessario indagare circa la concreta idoneità delle disposizioni statutarie di superare la regola generale di risoluzione delle antinomie nel caso in cui sia osservabile un rapporto di specialità.

Circa l'interrogativo sul carattere di norma interposta dello Statuto⁹... la Corte costituzionale ha, con l'ordinanza n. 216 del 2004, dato risposta negativa. In particolare, la Corte ha affermato che *“la giurisprudenza di legittimità e la dottrina prevalente... sono concordi nell'affermare*

⁹ Essendo oggetto di indagine l'efficacia dell'articolo 1, comma 2 dello Statuto... in punto di disposizioni tributarie interpretative, l'analisi è circoscritta alle sole disposizioni circa l'emanazione e l'interpretazione delle disposizioni (artt. 1-4 dello Statuto). La necessità di scindere lo Statuto... in due blocchi ove si indaghi circa l'efficacia delle norme statutarie è messa in rilievo da L. PERRONE, *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del Contribuente*, in L. PERRONE e C. BERLIRI, a cura di., 2006. *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane. P. 433; e da V. MASTROIACOVO, *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente* in A. FANTOZZI e A. FEDELE, a cura di., 2005. *Statuto dei diritti del contribuente*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore. P. 4.

che le disposizioni [dello Statuto], proprio in ragione della loro qualificazione in termini di principi generali dell'ordinamento, rappresentano (non già norme interposte ma) criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria; pertanto [il richiamo all'articolo 1, comma 1 dello Statuto, non è idoneo] a fondare il giudizio di legittimità costituzionale, dovendo invece ritenersi che il giudice a quo possa eventualmente fare diretta applicazione [dello Statuto], valutando la possibilità di una interpretazione adeguatrice della norma censurata...”.

Nella prospettiva della Corte costituzionale, dunque, lo Statuto... non è di per sé idoneo ad assurgere quale norma interposta nel giudizio di costituzionalità che interessasse una disposizione interpretativa, tuttavia la Corte riconosce un valore allo Statuto, ovvero la funzione di dettare specifici canoni ermeneutici in materia tributaria.

Ad esempio, laddove il carattere interpretativo di una disposizione tributaria fosse incerto, l'operatore giuridico dovrebbe optare per la scelta ermeneutica (circa il carattere interpretativo o meno) maggiormente coerente con i dettami dell'articolo 1, comma 2 dello Statuto.

Il richiamo che l'articolo 1, comma 1 fa ai principi costituzionali di cui agli articoli 3, 23, 53 e 97 assume il valore di *“individuare una serie di regole cui l'interprete può attingere per l'interpretazione di norme criptiche... senza doversi... confrontare con la complessità e [la] frammentarietà del sistema tributario nella sua interezza”*¹⁰.

Quanto alla seconda questione – ovvero circa l'idoneità della parte di disposizione ove si afferma che *“[Le disposizioni statutarie] possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”* a superare la regola generale di risoluzione delle antinomie in pendenza di un rapporto di specialità – il disconoscimento di un carattere sovraordinato alle disposizioni statutarie, porta a concludere che, nemmeno sotto questo profilo, lo Statuto... si presenta idoneo a limitare gli interventi interpretativi in materia tributaria.

Taluni autori ritengono che la clausola di salvaguardia abbia comunque un proprio significato, nella misura in cui *“implica di per sé un rafforzamento della generalità dell'articolato di legge, divenendo indice della natura di principio delle norme da esso desumibili”*¹¹.

¹⁰ V. MASTROIACOVO, *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente* in A. FANTOZZI e A. FEDELE, a cura di., 2005. *Statuto dei diritti del contribuente*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore. P. 9.

¹¹ V. MASTROIACOVO, *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente* in A. FANTOZZI e A. FEDELE, a cura di., 2005. *Statuto dei diritti del contribuente*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore. P. 23. Conforme L. PERRONE, *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del Contribuente*, in L. PERRONE e C. BERLIRI, a cura di., 2006. *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane. P. 440. Il Perrone asserisce, in particolare, che *“la [clausola di salvaguardia] non ha la funzione di limitare l'evoluzione normativa delle materie oggetto dello Statuto... bensì quella di porre i principi programmatici di questa evoluzione”*.

Capitolo 2 – Le diverse teorie sulla natura della legge di interpretazione autentica

Per poter comprendere il fenomeno delle leggi di interpretazione autentica, non si può prescindere dallo studio delle due diverse teorie che si sono proposte di analizzarlo: le fondamentali differenze nei loro presupposti portano conseguenzialmente a profonde differenze circa gli effetti che le disposizioni interpretative manifestano nei confronti dei loro destinatari (i contribuenti e l'amministrazione finanziaria *in primis* ed i titolari della funzione giurisdizionale successivamente).

Paragrafo 2.1 – La tesi circa la natura dichiarativa

La tesi della natura dichiarativa della legge di interpretazione autentica è quella più antica e risalente nel tempo¹². La sua origine può essere fatta risalire alla tradizione canonistica del XV e del XVI secolo, la quale ha trovato compiuta manifestazione con il *Codex Iuris Canonici* del 1917.

Nell'ottica della teoria in esame, la disposizione di interpretazione autentica ha la funzione di dichiarare il significato autentico di una determinata disposizione a suo tempo immessa nell'ordinamento giuridico. La disposizione interpretativa non costituisce, dunque, innovazione del diritto, ma si risolve nella mera ricognizione dell'autentico significato che si sarebbe dovuto attribuire alla disposizione interpretata sin dal momento in cui essa fu inserita nell'ordinamento.

Nella prospettiva dichiarativa non può quindi emergere il profilo della retroattività degli effetti della disposizione interpretante, in quanto il momento in cui si è avuta l'innovazione del diritto dev'essere fatto risalire a quello in cui fu immessa la disposizione interpretata. In altri termini, a beneficio della chiarezza, la disposizione interpretativa chiarisce il significato che avrebbe dovuto essere attribuito alla disposizione interpretata sin dalla sua entrata in vigore. Per questo motivo, riconoscendo che comunque la disposizione interpretativa si pone in un momento successivo rispetto alla disposizione interpretata, ma che altresì non si può rinvenire un vero e proprio effetto retroattivo nella disposizione interpretante, si suole denominare l'effetto temporale come *retrospettivo*: tale termine suggerisce infatti una diversa osservazione di fatti avvenuti nel passato, piuttosto che una loro, necessariamente fittizia, modifica.

Con riferimento alle finalità che possono sorreggere il ricorso ad una disposizione di interpretazione autentica da parte del legislatore, nella teoria dichiarativa queste fanno

¹²A. PUGIOTTO, 2003. *La legge interpretativa e i suoi giudici – Strategie argomentative e rimedi giurisdizionali*. Milano: Dott. A. Giuffrè editore. Pagina 109.

riferimento alla necessità di chiarire il significato di una disposizione preesistente nell'ordinamento giuridico. Tali finalità possono essere distinte in base al momento in cui la disposizione interpretativa assume rilevanza.

La prima finalità, che riassume la seconda, è quella di chiarire il significato di una disposizione presente all'interno dell'ordinamento¹³, dimodoché l'operatore giuridico possa identificare correttamente la norma da applicare ad una determinata fattispecie. Questa prima finalità si pone dunque su di un piano generale coinvolgendo una molteplicità di soggetti: nell'ambito tributario, ad esempio, il contribuente, i consulenti del contribuente e l'amministrazione finanziaria (compresa la Guardia di finanza).

La seconda finalità è quella di ricomporre eventuali contrasti giurisprudenziali che possono emergere nell'applicazione di una data disposizione: a seguito dell'intervento del legislatore-interprete i giudici avranno una migliore cognizione del significato della disposizione che siano stati chiamati ad applicare portando le loro decisioni a convergere rispetto alla norma identificata dal legislatore. È chiaro, allora, come questa seconda finalità sia solo una declinazione della prima: ove il chiarimento del legislatore intervenga prima del processo, verosimilmente, non si avranno diversi orientamenti da parte dei giudici.

Stante la loro peculiare funzione, è tuttavia indiscutibile il fatto che un intervento interpretativo da parte del legislatore manifesti gli effetti più importanti nei confronti dei titolari della funzione giurisdizionale i quali rimangono pur sempre gli operatori del diritto chiamati ad applicare, e, dunque, ad interpretare, la legge in tutte le situazioni in cui sono chiamati a risolvere una determinata controversia¹⁴: diviene allora di fondamentale importanza comprendere come le disposizioni in parola intervengano sui loro schemi logico-argomentativi.

Si procederà ora con una trattazione integrata cercando, da un lato, di esporre come nella teoria dichiarativa la legge di interpretazione autentica intervenga negli schemi di ragionamento dei giudici e, dall'altro, di integrare la spiegazione con un caso reale, rappresentato dalla vicenda dell'interpretazione autentica dell'articolo 2 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 ad opera dell'articolo 35, comma 2 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223.

Si immagini che due diversi giudici siano chiamati a giudicare circa una controversia tra contribuenti ed amministrazione finanziaria. I primi sono possessori di terreni identificati come

¹³ In tal senso: A. PUGIOTTO, 2003. *La legge interpretativa e i suoi giudici – Strategie argomentative e rimedi giurisdizionali*. Milano: Dott. A. Giuffrè editore. Pagina 109; R. RUSSO, 2017. *Le leggi di interpretazione autentica al vaglio del rasoio di Occam*. Milano: FrancoAngeli. Posizione 131 di 4683 (eBook Kindle).

¹⁴ Sulla connotazione "decisoria" dell'interpretazione del giudice si veda, ad esempio, VIOLA-ZACCARIA, 1999. *Diritto e interpretazione*. Roma: Laterza Editore. P. 134 ss. e p. 153 ss.

edificabili a seguito dell'adozione del piano regolatore generale, ma che non sono ancora concretamente edificabili in quanto il piano regolatore non risulta ancora approvato. Con riferimento a questi terreni, l'amministrazione finanziaria (nel caso di specie i comuni) sostiene che l'adozione del piano urbanistico sia condizione sufficiente affinché tali immobili possano essere considerati aree fabbricabili ai fini dell'individuazione della base imponibile ICI (*Imposta comunale sugli immobili*). Nel periodo anteriore all'adozione del piano, i terreni erano classificati come agricoli.

La disposizione dalla quale i giudici devono muovere per risolvere la controversia è rappresentata dall'articolo 2 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 il quale definisce, per l'appunto, le aree fabbricabili ai fini ICI. Tralasciando la definizione dei fabbricati ai fini ICI, sono d'interesse le definizioni di aree fabbricabili e di terreno agricolo.

Articolo 2, d.lgs. 504/1992 – Definizione di fabbricati e aree

Ai fini dell'imposta di cui all'articolo 1:

- a) [...]:
- b) per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. [...]. Il comune, su richiesta del contribuente, attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile in base ai criteri stabiliti dalla presente lettera;
- c) per terreno agricolo si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile.

La definizione di cui alla lettera b) della disposizione testé riportata ha dato adito a diverse interpretazioni da parte dei giudici riassumibili in due indirizzi, ambedue emersi anche nella giurisprudenza di legittimità¹⁵:

- 1) da un lato, è talora emerso un indirizzo di tipo “sostanzialistico”, sulla scorta della considerazione che l'adozione del piano urbanistico generale sia di per sé idonea, secondo dati di normalità economica, ad accrescere il valore dell'immobile posseduto dal contribuente e dunque di farlo propendere verso la definizione di area fabbricabile;

¹⁵ Per i riferimenti giurisprudenziali e la ricostruzione dei due orientamenti giurisprudenziali si veda il punto 1.4 del “Fatto, svolgimento e motivi del ricorso” in *Cassazione, Sezioni Unite, 28 settembre 2006 – 30 novembre 2006, n. 25506*.

- 2) dall'altro lato, è emerso un indirizzo di tipo "formale-legalistico", ove si considerava che, nonostante l'adozione del piano regolatore, il terreno non fosse ancora utilizzabile a scopo edificatorio.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione furono investite, su impulso della quinta sezione (specializzata in materia tributaria), della questione.

Nelle more del giudizio delle SS.UU. è intervenuto il legislatore mediante una disposizione di interpretazione autentica contenuta all'articolo 36, comma 3 del d.l. 223/2006:

<i>Articolo 36, comma 2, d.l. 223/2006 – Recupero di base imponibile</i>
Ai fini dell'applicazione [...] del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

Tale disposizione, come evidente, persegue una finalità chiarificatrice del previgente disposto normativo e permette, senza difficoltà di sorta, di rinvenire l'autentico (o meglio: un unico) significato dell'articolo 2 del d.lgs. 504/1992 nella regola identificata dal primo indirizzo giurisprudenziale citato.

Con riferimento all'incidenza della disposizione di interpretazione autentica rispetto agli schemi logico-argomentativi dei giudici si osserveranno due differenti situazioni¹⁶.

Per i giudici da sempre pervenuti ad una lettura "sostanzialistica" dell'articolo 2, l'intervento del legislatore non manifesta alcun effetto: per loro la disposizione interpretativa sarà *tamquam non esset* e non vi sarà alcun effetto retroattivo (vero o presunto).

Per quanto concerne i giudici che avessero invece colto nel medesimo articolo 2 una norma in senso "formalistico" la situazione è differente: taluni potrebbero infatti convincersi dell'effettiva natura interpretativa della disposizione accogliendo quindi il risultato ermeneutico imposto dal legislatore, mentre altri potrebbero disconoscere il carattere interpretativo della disposizione identificando nell'intervento del legislatore l'esistenza di una legge propriamente retroattiva. Nella prospettiva di quest'ultimo sotto-raggruppamento di giudici, la disposizione assume il connotato di disposizione *pseudo-interpretativa*.

¹⁶ Sulla prospettiva dei giudici circa gli effetti dell'intervento interpretativo del legislatore, si ricalca lo schema tratteggiato da R. RUSSO, 2017. *Le leggi di interpretazione autentica al vaglio del rasoio di Occam*. Milano: FrancoAngeli. Posizione 202 di 4683 (eBook Kindle).

Paragrafo 2.2 – La legge pseudo-interpretativa (segue)

A differenza di quanto si vedrà circa la legge di interpretazione autentica nell'ottica della tesi sulla sua natura costitutiva, la teoria dichiarativa pone il problema delle leggi pseudo-interpretative¹⁷. Una disposizione può essere definita in questi termini qualora, alla qualifica formale di "interpretazione autentica", non corrisponda un intento chiarificatore e la correlata imposizione autoritativa di un risultato ermeneutico a cui era possibile pervenire anche sotto il solitario impero della disposizione interpretata, bensì vi corrisponda l'introduzione di una nuova norma a cui è attribuita la formale qualifica di disposizione interpretativa al solo fine di conferirle efficacia retroattiva.

Nell'ottica della teoria dichiarativa l'implicazione della fittizia qualificazione interpretativa e della surrettizia retroattività che il legislatore vorrebbe conferire alla disposizione interpretativa consiste nella possibilità per il giudice di ritenere quest'ultima valida esclusivamente *de futuro*¹⁸: non trattandosi di una reale disposizione interpretativa sarebbe infatti necessaria un'espressa clausola che sancisca la retroattività della disposizione stante il principio di irretroattività delle leggi¹⁹.

Paragrafo 2.3 – Critiche alla teoria circa la natura dichiarativa dell'istituto (segue)

La teoria circa la natura dichiarativa delle disposizioni di interpretazione autentica si espone a importanti critiche le quali fanno dubitare della sua validità. Per comodità espositiva potrebbe essere utile partire dalla duplice accezione conferita da questa teoria all'aggettivo "autentica".

Critica al presupposto dell'identità soggettiva

Nella sua prima accezione, il termine "autentica" richiama l'idea di "vera" ovvero "*che appartiene all'autore cui è attribuita*"²⁰. È patrimonio comune, aldilà del fenomeno giuridico, che affinché l'interpretazione di una determinata invenzione dell'ingegno umano, sia essa un'opera artistica, un'opera letteraria, ecc., possa definirsi "vera" questa debba promanare dal medesimo soggetto da cui l'invenzione è scaturita; gli studiosi potranno tutt'al più ricercare

¹⁷ Di leggi pseudo-interpretative scrivono, ad esempio: G. MARONGIU, *Sulla legittimità costituzionale delle norme tributarie pseudoretroattive*, in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), 2006. *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane. Pp. 81-90; I. DE PASQUALE, *Interpretazione autentica e tutela del contribuente*, in *Rassegna tributaria*, 2013, n. 4, p. 803 ss..

¹⁸ Concordano sul punto A. PUGIOTTO, *La labirintica giurisprudenza costituzionale in tema di leggi di interpretazione autentica*, in *Studium iuris*, 1997, fascicolo 1, p. 65 e R. RUSSO, 2017. *Le leggi di interpretazione autentica al vaglio del rasoio di Occam*. Milano: FrancoAngeli. Posizione 302 di 4683 (eBook Kindle).

¹⁹ Rispetto al principio dell'irretroattività delle leggi si rinvia al successivo paragrafo 3.1.

²⁰ Questa connotazione dell'aggettivo è, ad esempio, riportata nel *Dizionario Treccani online* (significato b). Disponibile su <http://www.treccani.it/vocabolario/autentico/>. Data ultimo accesso: 23/12/2019.

un'interpretazione quanto più possibile corretta, ma giammai potranno avere la pretesa di interpretare un fenomeno di cui essi non siano gli autori primigeni.

Trasponendo questo concetto di ordine generale allo specifico campo di indagine, si può affermare che, *mutatis mutandis*, l'interpretazione autentica è quella che promana dal legislatore ovvero colui la cui funzione costituzionale è quella di introdurre le disposizioni nell'ordinamento giuridico.

Il legislatore, tuttavia, non rappresenta un'entità eterea, astratta ed immutabile: si compone infatti di diversi soggetti rappresentanti gli interessi del corpo elettorale ed il suo tempo è scandito dalle legislature quali momenti in cui si ha un fisiologico ricambio dei rappresentanti popolari. Al mutamento di sensibilità dei singoli parlamentari si aggiunge, allora, quello ancora più importante nei pesi delle rappresentanze dei gruppi parlamentari, aspetto rilevante soprattutto in un Paese dove, a partire dalla metà degli anni Novanta del secolo scorso, si osserva una tendenziale alternanza tra i poli politici relativamente maggioritari.

La teoria dichiarativa, la quale presuppone un'identità tra soggetto emanante l'atto interpretato e soggetto emanante l'atto interpretante, ben si prestava a differenti scenari politici come, ad esempio, quelli rinvenibili in Europa prima della Rivoluzione francese, nei quali tutti i poteri erano riassunti nella figura del monarca assoluto. Appare lapalissiano come tale situazione sia fondamentalmente diversa da quella osservabile nei moderni Stati di diritto, caratterizzati da un fisiologico ricambio dei soggetti titolari dei diversi poteri e dalla separazione dei poteri stessi.

Spostare, poi, il piano dell'identità soggettiva a quello dell'identità di funzione è una palese forzatura: vero è che i parlamentari sono tenuti ad esercitare le loro funzioni senza alcun vincolo di mandato, dovendo rispondere del loro agire esclusivamente alla nazione, ma è altrettanto vero ed innegabile che i parlamentari esercitano il loro mandato in base a quello che credono essere il migliore interesse della collettività sulla base delle loro sensibilità; d'altronde, se si potesse affermare l'esistenza di un'unica verità oggettiva, non vi sarebbe l'esigenza di esercitare alcuna attività interpretativa: ciò è semplicemente contro-fattuale.

L'ultimo baluardo a difesa dell'autenticità dell'interpretazione è rappresentato dallo spostamento dell'identità dal piano della funzione legislativa a quello dell'identità tra il rango delle fonti: disposizione interpretata e disposizione interpretante rappresentano ambedue atti aventi forza di legge. Quest'ultimo slittamento pare però una negazione all'origine dei presupposti della teoria dichiarativa, piuttosto che un argomento a suo supporto.

Critica al presupposto dell'univocità normativa di una disposizione

Nel riprendere il ragionamento da cui ha preso il via il presente paragrafo, possiamo leggere il termine “autentica” in una seconda accezione, ovvero quella di “corretta”²¹.

Rimanendo strettamente ancorati al campo di indagine, per poter asserire che una disposizione interpretativa presenti un carattere di correttezza, si ritiene che questa debba connotarsi per l'univocità del risultato ermeneutico, ovvero non devono essere desumibili altre norme sulla base dei canoni ermeneutici comunemente utilizzati dagli operatori giuridici: quando, al contrario, ciò fosse possibile, l'opzione ermeneutica non si potrebbe a rigore definire corretta, ma bensì “preferita” dal legislatore. Il Pugiotto declina tale presupposto, evidentemente connaturato alla disposizione di interpretazione autentica in chiave dichiarativa, in termini di *univocità normativa della disposizione interpretata*.

La critica a tale presupposto appare agevole.

Infatti, laddove vi fosse un rigido rapporto identitario tra disposizione e norma, la disposizione interpretativa sarebbe priva di qualsiasi finalità: quest'ultima, a seguito dell'intervento interpretativo del legislatore, rimarrebbe, seppur con il diverso fine da quest'ultimo attribuitole, una disposizione suscettibile di reinterpretazione da parte dei diversi soggetti chiamati ad applicarla; si verifica, di fatto e di diritto, la medesima condizione preliminare che si osserva con riferimento al momento in cui la disposizione interpretata fu immessa nell'ordinamento: si avrà la necessità di interpretare sempre e comunque la disposizione e, potrebbe darsi il caso in cui, come i diversi operatori possono essere giunti a risultati ermeneutici differenti con riferimento alla disposizione interpretata, ciò avvenga anche con riferimento alla disposizione interpretante. In termini più sintetici, nulla osta che dalla disposizione interpretativa gli operatori giuridici rinvenano una polisemia di significati. Esempio in tal senso è l'equivoco sorto sulla natura di legge di interpretazione autentica della novella all'articolo 20, D.P.R. n. 131 del 1986 operata dal legislatore nel 2017 (la questione sarà oggetto di specifica trattazione al paragrafo 5.5).

Si tratta d'altro canto di una situazione fisiologica nel passaggio tra disposizione e norma: la disposizione ha la funzione di regolare una fattispecie generale ed astratta, mentre la norma, seppur anch'essa connotata da generalità ed astrattezza, viene a svilupparsi pienamente nel momento in cui è necessario applicare la disciplina ad un caso concreto essendo necessariamente rinvenuta dall'operatore in relazione agli elementi fattuali con cui dovrà

²¹ Questa connotazione dell'aggettivo è, ad esempio, riportata nel *Dizionario Treccani online* (significato *a*). Disponibile su <http://www.treccani.it/vocabolario/autentico/>. Data ultimo accesso: 23/12/2019.

confrontarsi. In termini metaforici si potrebbe affermare che la disposizione costituisce il perimetro di gioco, mentre la norma costituisce la regola d'azione.

L'interpretazione autentica come esercizio di un'attività interpretativa *erga omnes*

L'ultimo rilievo critico attiene all'idea che la disposizione interpretativa agisca su di un piano meramente interpretativo. Se così fosse, una disposizione di tal genere consisterebbe semplicemente nell'esercizio di un'attività differente da quella della produzione legislativa, dove l'unico punto di contatto con questa sarebbe rappresentato dal vettore giuridico adottato: una legge od un atto avente forza di legge, perché il legislatore, non potendo invadere la sfera di competenza del potere giudiziario, non avrebbe il potere di "sentenziare".

La critica a questo presupposto è la medesima fatta nel paragrafo precedente: l'attribuzione di un peculiare fine alla disposizione interpretativa, fine degradante l'atto avente forza di legge a mero strumento, non è in grado di superare quanto visto circa l'imprescindibile attività re-interpretativa realizzata dagli operatori giuridici, in quanto attività connaturata allo strumento tecnico (la legge o l'atto avente forza di legge) adottato dal legislatore.

Più preoccupante è in realtà l'idea, seppur rinvenibile sottotraccia e per certi versi comune anche alla teoria costitutiva, che il legislatore s'ingerisca, per mezzo di disposizioni interpretative, nell'amministrazione della giustizia. Aldilà delle finalità del legislatore, che, in ipotesi, potrebbero anche essere le più nobili, si finisce per aprire una crepa rispetto al principio della separazione tra i poteri dello Stato, principio sorto durante i moti rivoluzionari francesi quale forma di tutela dai soprusi dell'autorità amministrativa e legislativa.

Già la potenziale ingiustizia nei confronti di un singolo che potrebbe avvenire per mezzo di un'errata decisione dell'autorità giudiziaria è cosa gravissima. Situazione ancora peggiore sarebbe però una potenziale ingiustizia perpetrata mediante uno strumento, quale è la legge, capace di produrre effetti *erga omnes*; al proposito va considerato che, mentre nell'ordinamento giudiziario si sviluppa una dialettica tra diversi giudici (sia su di un piano spaziale, per via di competenza territoriale, sia su di un piano gerarchico grazie ai diversi gradi di giudizio), il potere legislativo si trova in una situazione di totale autonomia (solo parzialmente temperata dall'esistenza di un Parlamento retto dal bicameralismo paritario) nella quale non si sviluppa alcun piano di confronto con altri organi investiti della medesima funzione.

Paragrafo 2.4 – La tesi circa la natura costitutiva

La teoria costitutiva della legge di interpretazione autentica presenta caratteristiche diametralmente opposte rispetto alla teoria dichiarativa.

Innanzitutto, nella teoria costitutiva non si rinviene la volontà del legislatore di dare un'interpretazione autentica, nella sua accezione di “corretta”, di una disposizione previgente, quanto piuttosto la volontà di rendere obbligatoria *erga omnes* l'interpretazione di un determinato fenomeno già disciplinato dall'ordinamento.

La scelta del lemma “fenomeno” non è né causale, né imprecisa: in ordine al rapporto tra legge interpretata e legge interpretativa il *trait d'union* è rappresentato dall'assumere la fattispecie regolata dalla legge interpretata quale presupposto per l'applicazione della legge interpretativa.

Pertanto, le finalità della disposizione di interpretazione autentica sono le medesime già viste con riferimento alla teoria dichiarativa (volontà del legislatore di chiarire il significato di disposizioni “oscuri” e di ricomporre contrasti giurisprudenziali), a cui si aggiunge la possibilità per il legislatore di introdurre dello *ius novum* o, comunque, di avversare, attraverso il ricorso alla legge, un determinato orientamento giurisprudenziale non in linea con la politica del diritto perseguita dallo stesso legislatore.

I propugnatori della teoria costitutiva, a differenza di ciò che avviene nella teoria dichiarativa, non degradano la legge (e gli atti ad essa equivalenti) ad un mero “strumento” a disposizione del legislatore, ma fanno discendere una serie di considerazioni consequenziali a tale peculiare “contenitore” dell'interpretazione.

In particolare, nell'ottica costitutiva la disposizione interpretativa giammai è retrospettiva: essa dispiega invece una vera e propria forza retroattiva, la quale va ad incidere sulla funzione giurisdizionale in termini diversi rispetto a quanto visto nella teoria dichiarativa. Non si può avere retrospettività perché si ha un'identità tra innovazione della disciplina ed innovazione dell'ordinamento: ove quest'ultimo sia innovato anche la disciplina sarà da ritenersi innovata.

Si immaginino due controversie tributarie aventi ad oggetto identica fattispecie concreta e per la cui risoluzione sia imprescindibile il ricorso alla disposizione X. A seguito dell'attività ermeneutica operata dai giudici dall'enunciato testuale emergono due possibili interpretazioni che, in base agli schemi interpretativi comunemente accettati, risultano parimenti corrette.

Nel giudizio conclusivo del processo di primo grado le due commissioni tributarie provinciali rinvennero dalla disposizione X due differenti norme ovvero X_1 e X_2 . Si ipotizzi che in ambedue i casi la parte soccombente presenti ricorso.

Successivamente, nelle more dei giudizi presso le commissioni tributarie regionali (grado di appello), il legislatore, osservando nel panorama giuridico l'emergere di orientamenti contrastanti con la sua politica del diritto, innova la disciplina applicabile alle fattispecie in esame da parte dei giudici regolata dalla disciplina *X*, stabilendo che per la loro risoluzione vada applicata la norma *X*₃.

Quest'ultima norma, *X*₃, non rappresenta un risultato ermeneutico raggiungibile a partire dall'originaria disposizione *X*: rappresenta un'innovazione dell'ordinamento dotata di efficacia retroattiva. Si noti che, nell'ambito della teoria dichiarativa, tale innovazione del diritto non sarebbe accettabile.

Nella prospettiva della teoria costitutiva della disposizione di interpretazione autentica, i giudici nulla potrebbero per disapplicare la disposizione con riferimento alla sua efficacia retroattiva, in quanto non ve ne sarebbero i presupposti: mentre nella teoria dichiarativa non emerge il profilo della retroattività e, dunque, la legge innovativo-retroattiva fittiziamente interpretativa può essere disapplicata con riferimento ai suoi effetti *pro futuro*, nella teoria costitutiva – venendo meno il presupposto dell'univocità della norma (attraverso il riconoscimento della possibilità che esista una pluralità di norme riconducibili ad una disposizione, dunque riconoscendone il carattere sempre e comunque innovativo) – una disposizione interpretativa non può essere avversata in virtù del suo carattere retroattivo, posto che si tratta di un carattere indissolubilmente associato ad essa.

Riassumendo, a scopo chiarificatore, si ha che: a) il legislatore interpretante agisce mediante una legge valida *erga omnes*; b) l'intenzione del legislatore è quella di imporre una determinata interpretazione, a fronte di dubbi e contrasti emersi sul piano operativo, prescindendo da qualsivoglia valutazione circa il carattere chiarificatore o meno della disposizione interpretativa; c) il legislatore innova sempre e comunque l'ordinamento; d) la retroattività è connaturata al carattere interpretativo della legge.

Nell'alveo della teoria costitutiva è facile comprendere come il tema della c.d. legge pseudo-interpretativa non abbia terreno per attecchire, in particolare per due ordini di ragioni: 1) in primo luogo, come già detto, la teoria costitutiva riconosce sempre e comunque alle disposizioni interpretative natura innovativa ed efficacia realmente retroattiva (non si ha quindi la dissimulazione del carattere retroattivo, sotto le mentite spoglie della retrospettività); 2) in secondo luogo, quella che per la legge pseudo-retroattiva costituisce una distorsione delle finalità proprie dell'istituto della legge di interpretazione autentica (finalità, in sintesi, chiarificatrici), nella teoria costitutiva rappresenta in sé e per sé una delle possibili finalità che

possono giustificare il ricorso. Per curare l'affermazione sul piano concreto, mentre nella teoria dichiarativa un intervento del legislatore atto a ribaltare un orientamento giurisprudenziale consolidato da esso avverso non rappresenta uno scopo perseguibile tramite una disposizione interpretativa (in tal caso sarebbe infatti opportuna una legge espressamente retroattiva), nella teoria costitutiva l'esistenza di un tale contrasto potrebbe costituire una legittima *occasio legis*.

Paragrafo 2.5 – Critiche alla teoria costitutiva (segue)

La teoria che rinviene una natura costitutiva nelle leggi di interpretazione autentica è in grado di superare con successo le critiche movibili nei confronti della teoria dichiarativa. Si espone tuttavia ad altre²².

Con riferimento al primo profilo, ovvero quello del superamento delle critiche mosse alla teoria dichiarativa, è il disconoscimento della legge quale mero strumento interpretativo e la valorizzazione delle sue connaturate proprietà giuridiche a permetterlo: a) nell'osservare la questione della disposizione interpretativa dal piano delle fonti del diritto è superato il rilievo circa l'identità dell'autore dell'atto interpretato e dell'atto interpretativo; b) nel rilevare il carattere sempre e comunque innovativo della disposizione interpretativa è superato il rilievo circa l'intrinseca polisemia di un enunciato testuale; c) infine, nella teoria costitutiva non emerge la pretesa che il legislatore eserciti una mera attività interpretativa, in virtù dei più ampi margini nei quali può essere inquadrata l'*occasio legis* (l'intenzione del legislatore non sarebbe più quella di dare un'interpretazione corretta, ma, invece, quella di voler imporre autoritativamente l'interpretazione da esso preferita di un determinato fenomeno e in un determinato momento).

Il Pugiotto, circa le critiche alla tesi sulla natura costitutiva, rinviene tre profili che, a suo dire, porterebbero ad affermare l'illegittimità della tesi in esame. In particolare, l'autore fa riferimento: a) alla ineluttabile re-interpretabilità della disposizione interpretativa da parte degli operatori giuridici, con conseguente impossibilità per il legislatore di imporre una determinata norma; b) alla riduzione a mera finzione del rapporto tra legge interpretata e legge interpretante; c) al fondamento consuetudinario dell'efficacia retroattiva attribuita alla legge interpretativa.

Si procederà ora ad analizzare le tre critiche del Pugiotto. Si premette che, con riferimento alla conclusione dell'autore circa l'illegittimità della tesi sulla natura costitutiva, la si ritiene

²² Come con riferimento alla teoria dichiarativa, tali critiche trovano sistematica trattazione in A. PUGIOTTO, 2003. *La legge interpretativa e i suoi giudici – Strategie argomentative e rimedi giurisdizionali*. Milano: Dott. A. Giuffrè editore. Pp. 144-155. Rispetto a quanto scritto in punto di critica alla teoria dichiarativa, con riferimento alla teoria costitutiva il lettore potrà osservare maggiori scostamenti rispetto a quanto sostenuto dal Pugiotto.

condivisibile, ma solo con riferimento al terzo profilo (il fondamento consuetudinario dell'efficacia retroattiva attribuita alla legge interpretativa).

La prima critica oggetto di analisi fa riferimento all'incapacità della disposizione interpretativa di imporre un unico significato (norma) all'operatore in virtù delle stesse premesse su cui si fonda la teoria costitutiva, premesse che attribuiscono piena dignità allo strumento legislativo.

La teoria costitutiva propugna l'idea che la norma interpretativa sia un atto normativo sempre e comunque innovativo; conseguentemente una legge che si qualifichi come interpretativa non si connota per l'appartenenza ad una categoria giuridica autonoma per quanto concerne i canoni ermeneutici ai quali essa rimane comunque succube. Il Pugiotto in particolare scrive: *“La polisemia intrinseca di un testo legislativo non viene meno nell'ipotesi di interpretazione autentica legislativa, proprio in ragione del fatto che essa è assunta quale esercizio, a tutti gli effetti, di funzione legislativa”*²³. Sulla base di tale argomento l'autore sostiene che la teoria costitutiva “manchi il bersaglio” in quanto il significato voluto dal legislatore *“si imporrà se e nella misura in cui i giudici chiamati ad interpretare la legge (interpretativa) ai fini della sua applicazione non ne riconoscano un diverso significato”*²⁴.

Tale critica non è di per sé infondata, ma sembra esasperare la finalità della disposizione interpretativa. È innegabile che il legislatore non possa avere la certezza circa l'idoneità di una disposizione interpretativa nell'imporre un singolo risultato ermeneutico. Tuttavia è del pari innegabile come una disposizione di tal fattura si presti, verosimilmente, a delimitare il perimetro entro il quale l'operatore giuridico può rinvenire la regola da applicare ad una determinata fattispecie; regola, questa, che sarà più prossima al *desiderata* del legislatore rispetto a quella desumibile in assenza dell'intervento interpretativo. D'altro canto, è il medesimo Pugiotto che sembra riconoscere la verosimiglianza di tale ipotesi in altro passaggio della sua pubblicazione dove, discutendo circa le disposizioni interpretative che impongano norme estranee rispetto alla disposizione interpretata, afferma che *“Tutte le volte [...] che il legislatore-interprete prescinde dalla delimitazione (parziale e insufficiente fin che si vuole, ma non ignorabile) dell'enunciato linguistico che sostanzia la legge interpretata, quest'ultima non concorre affatto alla disciplina della fattispecie legale”*²⁵; da quest'affermazione possiamo, ragionando “a contrario”, estrapolare un'altra conclusione. Eccola: *“Ove il legislatore intervenga con una disposizione interpretativa che delimiti lo spettro di*

²³ A. PUGIOTTO, 2003. *La legge interpretativa e i suoi giudici – Strategie argomentative e rimedi giurisdizionali*. Milano: Dott. A. Giuffrè editore. P. 147.

²⁴ *Ibid.*

²⁵ *Id.*, p. 148.

applicazione della disposizione originaria, tale intervento potrà essere parziale ed insufficiente fin che si vuole, ma non ignorabile”.

Per mettere un punto fermo a questa breve disquisizione, si riconosce la validità della critica, ma non la si ritiene determinante nel senso di portare a ritenere la tesi costitutiva infondata: in un’ottica costitutiva la disposizione interpretativa forse non “centra il bersaglio”, ma non per questo non si può negare che se ne avvicini.

La seconda critica attiene alla riduzione a mera finzione del rapporto tra legge interpretata e legge interpretante.

Ad avviso dello scrivente, sarebbe opportuno declinare la critica in base alle finalità perseguite dal legislatore mediante l’intervento interpretativo.

In particolare, il tema del rapporto tra disposizione interpretata e disposizione interpretante non dovrebbe porre particolari problematiche qualora l’intervento del legislatore persegua le finalità tradizionali dell’istituto dell’interpretazione autentica (ovvero quelle “chiarificatrici” ascrivibili alla tesi sulla natura dichiarativa): nulla osta che tali finalità siano perseguibili anche nell’ambito della teoria costitutiva. Nel caso in cui la finalità del legislatore sia quella di chiarire il significato di una disposizione anteriore, di ricomporre un contrasto giurisprudenziale o, anche – e qui si muove verso la teoria costitutiva – di imporre un risultato ermeneutico desumibile dalla disposizione originaria, ma minoritario o, addirittura, del tutto ignorato dalla giurisprudenza, il nesso tra disposizione interpretata e disposizione interpretante sarà, seppur potenzialmente con diverse gradazioni, desumibile dagli operatori giuridici.

Diverso è il caso in cui il legislatore, mediante una disposizione interpretativa, introduca una norma del tutto estranea rispetto a quelle desumibili dall’originario campo semantico dell’enunciato testuale interpretato. In tale scenario ben potrebbe osservarsi una disposizione interpretativa del tutto autonoma rispetto alla disposizione originaria, in grado di dispiegare i propri effetti senza che vi sia alcun concorso con la disposizione originaria. A questo punto si può innestare la critica del Pugiotto, il quale afferma, che *“Tutte le volte [...] che il legislatore-interprete prescinde dalla delimitazione [...] dell’enunciato linguistico che sostanzia la legge interpretata, quest’ultima non concorre affatto alla disciplina della fattispecie legale. In tali ipotesi non resta alcuna traccia del legame inscindibile tra disposizione interpretante e testo interpretato, che pure veniva elevato a tratto strutturale peculiare dell’interpretazione autentica. Il momento logico è semplicemente cancellato, esiste esclusivamente quello*

*precettivo; la disciplina della materia finisce così per essere integralmente ricavabile dalla sola legge di interpretazione autentica*²⁶.

Tale ampia critica, non si ritiene condivisibile.

Partendo dalla conclusione, in particolare, il Pugiotto rileva nella disposizione interpretativa due momenti: quello logico (*“l’enunciazione di una scelta ermeneutica”*²⁷) e quello precettivo (*“il comando valido erga omnes”*²⁸), rinvenendo nel primo momento (logico) il fondamento del rapporto tra disposizione interpretata e disposizione interpretativa ed osservando come l’introduzione di una norma estranea rispetto all’enunciato testuale originario lo annulli. L’affermazione è evidentemente corretta. Tuttavia la si ritiene posta in un contesto inadeguato: il valore del momento logico assume particolare rilevanza nell’ottica della teoria dichiarativa dando luogo, infatti, all’esistenza di una c.d. legge pseudo-interpretativa nel caso in cui tale momento venisse meno; nell’ottica della disposizione interpretativa in chiave costitutiva il momento logico, così delineato, può essere una condizione presente, ma non necessaria, stanti le ulteriori finalità (innovative del diritto) attribuite all’istituto dell’interpretazione autentica.

La logica controreplica al ragionamento sin qui svolto consisterebbe nel rilevare l’inesistenza di alcun legame tra disposizione interpretata e disposizione interpretativa: in assenza di qualsivoglia collegamento tra disposizioni non si potrebbe desumere un rapporto, dunque non si potrebbe connotare una disposizione in relazione all’altra. Il collegamento, in realtà esiste ed attiene tanto al profilo logico, tanto al profilo temporale.

Con riferimento al profilo, o momento, logico, mediante la disposizione interpretativa emerge la volontà del legislatore di applicare ad una determinata fattispecie una disciplina in luogo di un’altra: la disposizione interpretativa, in quest’ottica, assolve alla duplice funzione di segnalare una sorta di abrogazione implicita della norma precedente e di dettarne una nuova. Evidente è lo slittamento teorico rispetto alla teoria dichiarativa.

Con riferimento al profilo temporale, il collegamento consiste nella “cessione” da parte della disposizione interpretata della sua efficacia temporale: in termini più semplici, il momento a partire dal quale la disposizione interpretata ha dispiegato i propri effetti viene ad essere trasposto nella disposizione interpretativa la quale viene quindi legittimata nella sua portata retroattiva.

²⁶ A. PUGIOTTO, 2003. *La legge interpretativa e i suoi giudici – Strategie argomentative e rimedi giurisdizionali*. Milano: Dott. A. Giuffrè editore. Pp. 148-149.

²⁷ *Id.*, p. 132.

²⁸ *Ibid.*

L'ultimo passaggio del capoverso precedente rappresenta il punto di partenza per l'analisi dell'ultima critica mossa dal Pugiotto alla tesi sulla natura costitutiva della legge di interpretazione autentica. Quest'ultima critica fa riferimento al fondamento consuetudinario dell'efficacia retroattiva attribuita alla legge interpretativa.

Innanzitutto, è da osservarsi che, a livello generale²⁹, nel nostro ordinamento vale il principio di irretroattività della legge il quale può essere superato, come condizione preliminare (ma, in realtà, non necessariamente sufficiente) solo nel caso in cui la disposizione che intenda dispiegare un'efficacia retroattiva lo sancisca espressamente.

Come rilevato dal Pugiotto, i teorici della natura costitutiva della disposizione interpretativa, con riguardo al suo effetto retroattivo, sostengono che la qualificazione di interpretazione autentica riassume in se anche una clausola di retroattività³⁰. Nella sua critica, il Pugiotto avversa tale impostazione. L'autore muove innanzitutto dall'argomento letterale, rilevando come nelle tipiche formulazioni delle disposizioni interpretative le locuzioni ed i lemmi del tenore di "si deve intendere", "si interpreta nel senso che", "legge interpretativa", "interpretazione autentica" e similari non possano ricondursi, in senso letterale, alla volontà di retrodatare gli effetti di un determinato atto, quanto piuttosto all'esplicitazione della volontà da parte del legislatore di interpretarli. In effetti, è agevole osservare come l'effetto interpretativo e l'effetto retroattivo possano ben essere autonomi: sul piano logico nulla osta, ed anzi sarebbe in un certo senso forse auspicabile, che il legislatore provveda a fornire un'interpretazione valida *pro futuro*.

Per giustificare la portata retroattiva della disposizione interpretativa, l'autore segnala come "dottrina più avvertita" abbia cercato di ricondurre la naturale retroattività di tali disposizioni nell'alveo degli usi e delle consuetudini. Tralasciando l'argomento logico-sistematico con cui l'autore osserva che la genesi di una tale consuetudine si rifà alla tradizionale teoria dichiarativa (la quale in realtà nega l'efficacia retroattiva della disposizione interpretativa, facendo perno, piuttosto, sull'ultrattività della legge interpretata autenticamente) è molto più incisiva l'osservazione che lo stesso autore muove in ordine a dati di diritto positivo.

Ammesso, ma non concesso, che di consuetudine possa parlarsi, innanzitutto il Pugiotto osserva che se si volesse attribuirle rango costituzionale (rango che nella gerarchia delle fonti le permetterebbe di superare il generale divieto di retroattività della legge) sarebbe necessario un

²⁹ La tematica sarà più diffusamente affrontata al successivo paragrafo 3.1 (*Sull'esistenza di un divieto generale alla retroattività*).

³⁰ Si veda M. PATRONO, *Legge (vicende della)* in *Enciclopedia del diritto*, volume XXIII. Milano: Dott. A. Giuffrè editore. P. 929.

aggancio testuale che la legittimi: tale aggancio avrebbe verosimilmente potuto presentare la forma che aveva nello Statuto Albertino³¹, ma nella Costituzione repubblicana alcuna disposizione concerne il tema dell'interpretazione autentica legislativa. La consuetudine circa l'efficacia retroattiva delle disposizioni di interpretazione autentica non può dunque essere ricondotta a quelle di rango costituzionale.

Spostando il piano dell'indagine sulle consuetudini di rango legislativo, quindi volendo inquadrare la retroattività della disposizione interpretativa come una consuetudine di tale tipologia, lo scenario diviene ancora più chiaro in quanto oggetto di disciplina di diritto positiva.

In particolare, il combinato disposto degli articoli 1, 8 e 11 delle *Disposizioni sulla legge in generale* contenute all'interno del Codice civile, fa emergere il rango subordinato degli "usi" (leggasi "consuetudini") rispetto alla legge. In particolare, all'articolo 8, comma 1 si afferma che "*Nelle materie regolate dalle leggi e dai regolamenti gli usi hanno efficacia solo in quanto sono da essi richiamati.*", mentre all'articolo 11 è codificato il principio di irretroattività della legge.

Una consuetudine di "retroattività" della disposizione interpretativa sarebbe dunque, senza alcuna ombra di dubbio, illegittima.

³¹ L'articolo 73 dello Statuto albertino recitava: "*L'interpretazione delle leggi, in modo per tutti obbligatorio, spetta esclusivamente al potere legislativo.*".

Paragrafo 2.6 – Una doverosa presa di posizione

Dopo aver illustrato e criticato le due teorie sulla natura della legge interpretativa si pone la necessità di scegliere quale impianto teorico abbracciare nel prosieguo della trattazione.

Il dilemma non può essere risolto nel senso di ritenere chiuso l'argomento in virtù dell'asserita invalidità delle due diverse tesi: numerose disposizioni di interpretazione autentica sono presenti nell'ordinamento ed il massimo organo costituzionale del nostro Paese ne ha, sin dall'inizio dei suoi lavori, acclarato la legittimità costituzionale.

Nella sentenza n. 118 del 1957 la Corte costituzionale osserva nel "*Considerato in diritto*" che "*Manca nella Carta costituzionale qualsiasi limitazione di ordine generale al riguardo (dell'interpretazione autentica della legge). Si tratta, del resto, di un istituto comunemente ammesso da altri ordinamenti statali, che posseggono i caratteri di Stato di diritto e di Stato democratico.*".

La Corte costituzionale è rimasta ferma rispetto alla posizione espressa nel 1957 confermando la legittimità costituzione dell'istituto dell'interpretazione autentica in quanto tale e, come osservato dal Pugiotto, "*Si può anche non condividere tale approdo della giurisprudenza della Corte ma – allo stato attuale – se ne deve realisticamente prendere atto, muovendo da esso*"³².

Nella prosecuzione della trattazione si è scelto di affrontare il tema dal punto di vista della teoria costitutiva in quanto sicuramente più solida nei presupposti rispetto alla teoria dichiarativa ed in quanto modello coerente con l'attuale genesi e conformazione delle disposizioni interpretative.

³² A. PUGIOTTO, *La labirintica giurisprudenza costituzionale in tema di leggi di interpretazione autentica*, in *Studium iuris*, 1997, fascicolo 1, p. 70.

Capitolo 3 – Sui divieti alla retroattività della legge, sulla disposizione interpretativa favorevole al contribuente e sulla libertà di iniziativa economica

Paragrafo 3.1 – Sull’esistenza di un divieto generale alla retroattività della legge

Nel capitolo precedente si sono illustrate le due principali teorie con riferimento alla natura e gli effetti delle leggi di interpretazione autentica.

In particolare, nella prospettiva della tesi circa la natura costitutiva della legge di interpretazione autentica, si riconoscerebbe a quest’ultima una retroattività propria (non apparente, come sarebbe invece nel caso della teoria dichiarativa).

Diviene allora opportuno indagare sull’esistenza o meno di un divieto generale alla retroattività della legge il quale potrebbe potenzialmente incidere sia con riferimento alle leggi retroattive, sia con riferimento alle leggi d’interpretazione autentica in ottica costitutiva.

Nel nostro ordinamento, con riferimento alla legge in generale, un divieto di retroattività è collocato nelle “*Disposizioni sulla legge in generale*” poste a preambolo del codice civile del 1942. L’articolo 11 al primo comma sancisce, in termini inequivoci: “*La legge non dispone che per l’avvenire: essa non ha effetto retroattivo.*”.

L’enunciato appena citato non risolve tuttavia la questione: al testo del codice civile va infatti attribuito, dal punto di vista delle fonti di cognizione, il rango di atto avente forza di legge³³; si tratta del medesimo rango che, a norma dell’articolo 23 C.³⁴, devono possedere le disposizioni tributarie.

Come noto, nel caso in cui da due atti di pari rango siano desumibili norme tra esse incompatibili trova applicazione il criterio cronologico di risoluzione dei contrasti normativi che porta all’abrogazione implicita – o, più opportunamente nel caso di specie, alla deroga – della norma confliggente con quella più recente introdotta dal legislatore.

³³ A conferma dell’affermazione si veda la sentenza della Corte costituzionale n. 44 del 1966, nella quale, con riferimento alla censura di costituzionalità per violazione del divieto di retroattività di cui all’articolo 11 delle Preleggi, si afferma che “*è preliminarmente da escludere l’ammissibilità della questione di legittimità costituzionale in riferimento all’art. 11 delle disposizioni preliminari del Codice civile, la cui norma non ha una corrispondente disposizione nella Costituzione*”.

³⁴ L’articolo 23 della Costituzione prevede infatti che “*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.*”; da tale articolo si desume il principio di riserva di legge.

Nell'inciso di cui al periodo precedente si è richiamato il concetto di "deroga", ciò perché le "Disposizioni sulla legge in generale", in virtù delle norme da esse desumibili, si pongono in un rapporto di specialità con le leggi e gli altri atti aventi forza di legge presenti nell'ordinamento giuridico: l'elemento "genere" è rappresentato dalle leggi e dagli atti aventi forza di legge in generale, mentre l'elemento "specie" è rappresentato dalle leggi o dagli atti aventi forza di legge che dettano la disciplina di una determinata materia (come, ad esempio, quella delle imposte sui redditi).

L'aspetto rilevante che preme evidenziare è che, nel caso di rapporto di specialità tra disposizioni, la disposizione speciale prevale sulla disposizione generale, anche ove la disposizione generale sia cronologicamente successiva.

Con riferimento alle disposizioni attualmente vigenti, nel limitare il campo di indagine agli atti aventi forza di legge, il divieto di retroattività sancito dalle cd. *Preleggi* non costituisce un vincolo per il legislatore né in virtù del principio di successione cronologica, né, a maggior ragione, sulla base del rapporto di specialità tra norme. Si vuole evidenziare che la convergenza nel risultato (superamento del divieto di retroattività) non dipende affatto da un'identità tra i due criteri: nell'ipotesi di scuola in cui il legislatore (parlamentare o, più verosimilmente, delegato) approvasse un nuovo testo di codice civile, all'interno del quale fosse presente una disposizione identica in tema di irretroattività della legge a quella contenuta nel codice attualmente vigente, il principio di successione cronologica non dispiegherebbe l'effetto di eliminare le ipotesi di retroattività della legge (nello specifico tributaria) immesse antecedentemente nell'ordinamento, in quanto le dicotomie troverebbero soluzione in base al criterio del rapporto di specialità.

La medesima considerazione è valida con riferimento al divieto posto all'articolo 3 dello Statuto dei diritti del contribuente ove al primo comma si prevede che "[...] *le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo*". In questo caso si osserva infatti una concatenazione di rapporti di specialità: la disposizione dello Statuto richiamata si configura come una norma speciale sulla normazione rispetto alla regola generale fissata dal codice civile, ma si configura come norma generale nei confronti delle norme sussumibili dalle disposizioni previste nelle leggi (in senso lato) disciplinanti i singoli tributi.

Traendo le dovute conclusioni, possiamo affermare che il divieto alla retroattività della legge in generale previsto nel codice civile e quello specifico previsto in materia tributaria dallo Statuto non costituiscono impedimento al legislatore rispetto all'emanazione di disposizioni

(tributarie) retroattive e, dunque, nella prospettiva della tesi costitutiva, delle disposizioni di interpretazione autentica.

L'indagine circa l'esistenza di un limite generale alla retroattività della legge non può dirsi ancora conclusa: finora il piano di analisi è stato quello delle fonti primarie, in quanto esplicite nell'affrontare il tema, ma risalendo figurativamente la gerarchia delle fonti, è necessario confrontarsi ora con il dettato costituzionale. La Costituzione, sul punto, pone una riserva di irretroattività espressa solo con riferimento alle disposizioni in materia penale al secondo comma dell'articolo 25 C.: *“Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso.”*

La tentazione potrebbe essere quella di estendere la portata del divieto di retroattività di cui all'articolo 25 C. configurando, con particolare riferimento al diritto tributario, un'identità tra il concetto di imposizione e quello di punizione. Alcuni autori³⁵ sostengono l'immedesimazione tra imposizione e punizione, ma tale tesi non si ritiene condivisibile.

Stabilire un'identità tra imposizione e punizione sarebbe, rispetto alla prospettiva costituzionale, un errore. Le imposte, infatti, non hanno l'obiettivo di punire i cittadini, ma piuttosto rappresentano *“l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”*³⁶ utili alla rimozione degli *“ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.”*³⁷

Eccettuata quindi la materia penale (anche tributaria), a cui deve ricondursi il concetto di punizione di cui all'articolo 25 C., nel nostro ordinamento costituzionale non si rileva alcun principio di ordine generale, espresso od inespresso, che vieti la retroattività della legge. La Corte costituzionale sul punto è chiarissima affermando in numerose sentenze che *“[...] il divieto di retroattività della legge - pur costituendo fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell'ordinamento, cui il legislatore ordinario deve in principio attenersi - non è stato elevato a dignità costituzionale, salva per la materia penale la previsione dell'art. 25 della Costituzione.”*³⁸

³⁵ Si veda, ad esempio, G. TARELLO, 1980. *L'interpretazione della legge*. Milano: Giuffrè Editore. P. 276.

³⁶ Articolo 2 della Costituzione.

³⁷ Articolo 3, secondo comma della Costituzione.

³⁸ La citazione è tratta dalla sentenza della Corte costituzionale n. 274 del 2006.

In conclusione, si può affermare l'esistenza di un divieto generale alla retroattività della legge "attenuato" che varrà a seconda della conformazione dell'enunciato testuale delle singole disposizioni.

In particolare, si potranno avere due casi.

Nel caso il legislatore emani una disposizione senza nulla disporre circa la sua efficacia temporale, questa dovrà ritenersi operante *pro futuro* senza che ne sia possibile un'applicazione retroattiva la quale violerebbe, alternativamente, il principio generale di irretroattività della legge o il principio speciale di irretroattività della legge tributaria.

Nel caso il legislatore emani una disposizione dandole, senza possibilità di equivoco, connotato di retroattività, questa dovrà ritenersi operante a partire dal momento che il legislatore ha individuato per la sua efficacia nel passato e *pro futuro*.

Ove si accogliesse la teoria della natura costitutiva della disposizione di interpretazione autentica, nel caso in cui il legislatore emani una disposizione qualificata come interpretativa questa dispiegherà una piena efficacia retroattiva senza che sia necessaria l'esplicita menzione della sua portata retroattiva: la sua efficacia temporale si dispiegherà a partire dal momento in cui la norma interpretata o, più correttamente (nell'ottica della teoria costitutiva), la norma previgente a cui è "agganciata" la norma interpretativa, è stata immessa nell'ordinamento giuridico e sarà altresì valida *pro futuro*.

Paragrafo 3.2 – Sull’esistenza di un divieto specifico alla retroattività della legge in ambito tributario

Nel paragrafo precedente si è indagato circa l’esistenza di un principio di irretroattività della legge in *generale*, senza specifico riferimento alla materia tributaria, fatto salvo il passaggio sul primo comma dell’articolo 3 dello Statuto... che, per ragioni di coerenza espositiva, si è ritenuto di inserire in quella sede. Si è trattato di un passaggio all’apparenza inutile e ridondante stante lo specifico taglio che questo elaborato si è proposto di dare ovvero “La legge di interpretazione autentica *nell’ambito tributario*”. In realtà, si è trattato di un passaggio necessitato: qualora fosse stato possibile identificare un limite generale alla retroattività della legge il profilo della retroattività in ambito tributario sarebbe stato assorbito dal primo (quello della irretroattività della legge in generale).

Nel passaggio dal generale al particolare, è utile richiamare la già citata sentenza n. 274 del 2006 della Corte costituzionale ove si rileva che “*il legislatore [nel rispetto del limite di cui all’articolo 25 C.] può emanare [...] norme innovative con efficacia retroattiva, purché la retroattività [...] non contrasti con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti.*”.

Nella prospettiva della ricerca di un limite specifico alla retroattività in materia tributaria, è indubbiamente il primo comma dell’articolo 53 C. al quale si deve fare riferimento. Nonostante la sua estrema sinteticità, da questo articolo traggono fondamento le principali garanzie costituzionali a tutela dei contribuenti che il legislatore è tenuto a rispettare. L’articolo 53 C., comma 1 recita: “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”.

La disposizione richiamata ha una duplice funzione: una funzione garantistica ed una funzione solidaristica³⁹. La funzione rispetto alla quale qui preme mettere l’accento è quella garantistica (con riferimento a quella solidaristica si rimanda al paragrafo successivo).

Il primo comma dell’articolo 53 C. si pone come garanzia nei confronti dei contribuenti rispetto ad imposizioni arbitrarie da parte del legislatore per mezzo dell’identificazione di un criterio oggettivo, seppur generale, rispetto al quale l’imposizione dev’essere parametrata: la capacità contributiva *individuale*.

Del presupposto oggettivo all’imposizione, la capacità contributiva, gli studiosi del diritto ne hanno radiografato i caratteri fondamentali. Con riferimento alla funzione garantista di cui

³⁹ Sulla duplice funzione dell’articolo 53 C. si veda, ad esempio, A. FANTOZZI, 2003. *Il diritto tributario*. Terza edizione. Torino: UTET. P. 33 ss.

all'articolo 53 C., la dottrina ha identificato quelle che devono essere le caratteristiche necessarie degli indicatori di forza economica rispetto ai quali il legislatore è (costituzionalmente) legittimato ad operare il prelievo: la loro effettività e la loro attualità.

Il principio di effettività degli indicatori di forza economica obbliga il legislatore ad assumere a presupposti dell'imposizione fatti “*concretamente rivelatori di attitudine alla contribuzione*”⁴⁰ ovvero fatti suscettibili di valutazione economica (titolarità di un reddito, di un patrimonio⁴¹ oppure manifestazioni di consumo). Di converso, non possono essere effettivi quei presupposti che si rifacciano *sic et simpliciter* ad aspetti caratteriali, fisici, relazionali e comportamentali del contribuente. L'effettività esprime inoltre la necessità che l'imposizione colpisca fatti economici concretamente avvenuti ovvero non ipotizzati dal legislatore in via presuntiva⁴² o, addirittura, fittizi.

Il principio di attualità degli indicatori di forza economica obbliga il legislatore ad una valutazione rispetto al collegamento tra fatto economico posto in essere dal contribuente ed attualità della disponibilità delle risorse da quel fatto generate da destinare parzialmente alla liquidazione del debito d'imposta.

Seppur l'effettività e l'attualità degli indicatori di forza economica, da un punto di vista formale rappresentino due fattispecie differenti, non si può negare che rispetto ad un piano sostanziale possano portare a conseguenze simili: non necessariamente i contribuenti mantengono infatti le loro disponibilità economiche immobilizzate potendo, ad esempio, investirle. Per questo motivo prevedere un'imposizione su fatti avvenuti in un tempo eccessivamente remoto potrebbe non essere dissimile dall'imposizione di fatti inesistenti.

Dal principio di capacità contributiva si è dunque dedotto il principio dell'attualità degli indicatori di forza economica che si riverbera in un consequenziale principio di irretroattività delle disposizioni tributarie.

La Corte costituzionale, già dai suoi primi anni di attività, si è dovuta confrontare con la tematica della legge tributaria retroattiva: pietra miliare della giurisprudenza costituzionale in materia è la già citata sentenza n. 44 del 1966. La Consulta fu chiamata in quell'occasione a sindacare sulla legittimità costituzionale di diverse disposizioni contenute nella legge 5 marzo 1963, n. 246 in materia di “*Istituzione di una imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*;

⁴⁰ M. BEGHIN, 2018. *Diritto tributario*. Quarta edizione. Padova: CEDAM. Pagina 40.

⁴¹ In dottrina numerosi sono gli autori avversi all'imposizione sul patrimonio, tuttavia, stante il tema del presente elaborato, mi si conceda di soprassedere sul punto.

⁴² In realtà, il legislatore tributario ha la facoltà di presumere determinati fatti economici, tuttavia la presunzione dev'essere ragionevole e, in ogni caso, il contribuente dovrebbe avere la possibilità di dare la prova contraria.

[...]”; di nostro interesse è la censura relativa all’articolo 25 il quale, in termini essenziali, attribuiva ai comuni la facoltà di applicare la nuova imposta non solo *pro futuro*, ma anche fino ad un periodo antecedente di 10 anni rispetto all’introduzione della stessa nell’ordinamento⁴³.

Con specifico riferimento alla censura di costituzionalità concernente la violazione dell’articolo 53 la Corte costituzionale osserva che il necessario rapporto tra imposizione e capacità contributiva risultava spezzato “*nella disposizione che consente ai Comuni di applicare l’imposta a carico di coloro che abbiano alienato le aree posteriormente alla data di riferimento, ma prima dell’entrata in vigore della legge (secondo comma dell’art. 25). In questo caso si ha l’applicazione dell’imposta a rapporti esauriti, senza che questa efficacia retroattiva della norma sia sorretta da alcuna razionale presunzione che gli effetti economici dell’alienazione, e del valore realizzato con essa, permangono nella sfera patrimoniale del soggetto, data anche la possibilità che l’alienazione sia avvenuta in un tempo notevolmente remoto, in cui non era neanche prevedibile l’istituzione dell’imposta.*”⁴⁴. Sulla base di questo ragionamento poggia la dichiarazione di illegittimità costituzionale dell’articolo 25 (e di altre disposizioni ad esso collegate in via consequenziale).

Dalla lettura del passaggio appena citato del dispositivo emerge da una sensibilità “attenuata” della Corte costituzione rispetto al tema dell’attualità degli indicatori di forza economica (consustanziale, come già detto, al principio di capacità contributiva).

In primis, la Corte non considera censurabile la retroattività *tout court*⁴⁵, ma solo, senza dubbio alcuno, quella che vada ad incidere sui rapporti esauriti. Questa sentenza lascia allora impregiudicato il tema della retroattività della disposizione tributaria retroattiva nell’ambito delle fattispecie a formazione progressiva (come, ad esempio, quelle delle imposte sui redditi).

In secondo luogo, la Corte, come argomento contrario alla legittimità costituzionale della retroattività della disposizione, soggiunge “*senza che questa efficacia retroattiva della norma sia sorretta da alcuna razionale presunzione che gli effetti economici dell’alienazione [...] permangono nella sfera patrimoniale del soggetto*”. Si tratta di un passaggio che in apparenza potrebbe essere considerato una considerazione superflua, ma in realtà è fondamentale: la Corte

⁴³ Un ampio commento in ordine alla retroattività della disposizione è rinvenibile in A. FEDELE, 1966. *Profilo dell’imposta sugli incrementi di valori delle aree fabbricabili*. Napoli: Morano editore. Pp. 59-76. L’autore sembra concludere per l’incostituzionalità della disposizione.

⁴⁴ In punto di prevedibilità dell’imposizione ci si riserva di porre alcune riflessioni al paragrafo 4.3 dove sarà affrontato il tema della tutela del legittimo affidamento.

⁴⁵ In effetti, in tale occasione, la Corte costituzionale non sarebbe stata tenuta a sancire la retroattività *tout court* della legge tributaria posto che l’applicazione dell’imposta a rapporti esauriti già di per sé era motivo fondato di incostituzionalità della disposizione portata dinnanzi alla Corte. Si osserva altresì che, se l’avesse voluto (e ritenuto costituzionalmente corretto), avrebbe potuto dichiarare la disposizione in esame incostituzionale per mera violazione del principio di capacità contributiva sotto il profilo dell’attualità degli indicatori di forza economica.

costituzionale, di fatto, individua nella *razionale presunzione*... un'esimente, o meglio un controlimite, alla violazione del principio di capacità contributiva. La "*possibilità che l'alienazione sia avvenuta in un tempo notevolmente remoto*", per com'è impostato il ragionamento dei giudici nella sentenza, non è quindi l'argomento rispetto al quale poggia la dichiarazione di illegittimità costituzionale, ma, mi si perdoni il gioco di parole, un indizio presuntivo per sostenere l'assenza della razionale presunzione.

La sentenza n. 44 del 1966, per quanto appena scritto in punto di "razionale presunzione", può essere logicamente ricollegata alla (di molto) successiva sentenza n. 315 del 1994.

Nella sentenza n. 315 del 1994 oggetto del sindacato di costituzionalità fu l'articolo 11, comma 9 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 il quale retroagiva l'efficacia del comma 6 del medesimo articolo – il quale stabiliva che le somme percepite a seguito di cessioni anche volontarie nel corso di procedimenti espropriativi si sarebbero dovute considerare equivalenti a quelle di cui all'articolo 81⁴⁶, comma 1, lettera b) del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 – agli atti successivi al 31 dicembre 1988.

La sentenza in ultimo richiamata è motivo di interesse essenzialmente per due aspetti.

Il primo aspetto di rilievo, utile a ricondurre la disquisizione sin qui svolta al tema del presente elaborato, consiste nell'aleggiare dello spettro della disposizione di interpretazione autentica in ottica costitutiva: nel quarto punto del "*Considerato in diritto*" si legge infatti: "*In sostanza la norma impugnata configura in maniera più esauriente l'ambito della disciplina di cui trattasi, accogliendo, per quel che concerne più specificamente la questione in esame, un orientamento, emerso talora nei dibattiti in materia, secondo il quale i trasferimenti onerosi coattivi all'esito di procedimenti posti in essere dalla pubblica amministrazione potevano già in passato farsi rientrare nella disciplina delle plusvalenze connesse alla cessione di immobili. È dato così rinvenire [...] un elemento di prevedibilità dell'imposta che questa Corte, altre volte, ha reputato significativo sotto il profilo della permanenza della capacità contributiva e che, pertanto, è da considerarsi rilevante per giudicare della conformità all'art. 53 della Costituzione della retroattività conferita [alla disposizione in esame]*".

La Corte costituzionale, ad avviso dello scrivente, ha ricondotto la disposizione in esame all'interpretazione autentica per superare la censura mossa dalla parte privata di cui al terzo punto del "*Ritenuto in fatto*", ove si rileva che "*si darebbe luogo, nell'ormai consolidato*

⁴⁶ A seguito della novella intervenuta con il d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, le disposizioni allora contenute all'articolo 81, comma 1, lettera b) del d.p.r. n. 917 del 1986 sono state trasposte all'articolo 67, comma 1, lettera b) del medesimo d.p.r.

patrimonio del soggetto, ad una tassazione, priva di ragionevolezza, ...". Si ritiene, infatti, che se la Corte non avesse ricondotto (seppur implicitamente) la disposizione all'istituto dell'interpretazione autentica, avrebbe dovuto indagare circa l'esistenza di un'adeguata causa giustificatrice alla retroattività della disposizione: è evidente che ricondurre la questione nel solco dell'interpretazione autentica sposti il piano del giudizio sulla ragionevolezza di una disposizione sui presupposti legittimanti l'intervento interpretativo; presupposti molto ampi secondo la giurisprudenza costituzionale.

In particolare, nel giudizio di ragionevolezza si sarebbe dovuta ricercare la ragione giustificatrice dell'intervento legislativo. Al proposito, nel commento alla sentenza del De Mita è presente una riflessione sul tema in una prospettiva storica⁴⁷.

In particolare, il De Mita osserva che, in un primo momento, la disciplina applicabile alle plusvalenze ai fini dei redditi delle persone fisiche trovava fondamento nel concetto di *fine speculativo*⁴⁸: la disciplina si articolava a) prevedendo un principio generale per l'identificazione delle plusvalenze tassabili conseguite dalle persone fisiche, b) prevedendo "in ogni caso fatti con fini speculativi, senza possibilità di prova contraria". Successivamente, con l'emanazione del TUIR, il legislatore ha optato per l'approccio casistico senza peraltro prevedere alcuna clausola di apertura.

Ragionando sul piano logico, non sembrerebbe reggere la considerazione della Corte costituzionale circa la determinazione di una "*più compiuta, più rigorosa, disciplina della materia con la previsione di nuove fattispecie sostanzialmente riconducibili alla medesima ratio di quelle già disciplinate*": nel metodo casistico la *ratio* è quella dell'individuazione puntuale delle fattispecie⁴⁹ che determinano l'assoggettamento ad una determinata disciplina. In altri termini non vi è un principio, come era quello del *fine speculativo*, che informa la disciplina delle plusvalenze nell'odierna formulazione dell'articolo 67, comma 1, lettera b).

Il secondo aspetto di rilievo concerne la replica della Corte costituzione alla censura relativa alla permanenza della capacità contributiva in capo al contribuente.

Sul punto la Corte afferma: "[...] *il principio sancito nel primo comma dell'art. 53 della Costituzione ha carattere oggettivo, perché si riferisce ad indici rivelatori di ricchezza e non*

⁴⁷ Per il commento integrale si veda E. DE MITA, 2003. *Fisco e Costituzione, volume III: 1993 – 2002*. Milano: Dott. A. Giuffrè editore. Pp. 218-221.

⁴⁸ Tale disciplina era inquadrata nell'ambito dell'articolo 76, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 in materia di "*Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*".

⁴⁹ Nel suo commento alla sentenza, il De Mita si spinge ad affermare, testualmente, che "*Nel metodo casistico non c'è ratio che tenga: il legislatore è libero di chiamare reddito ciò che gli pare e piace*".

già a stati soggettivi del contribuente [...]. Ne consegue che, se la capacità contributiva è da intendere come attitudine ad eseguire la prestazione imposta, correlata non già alla concreta situazione del singolo contribuente, bensì al presupposto economico al quale l'obbligazione è collegata, non può non essere indifferente la sorte che possano aver subito medio tempore i ricavi conseguiti. Difatti la prova che eventualmente venisse fornita dal contribuente circa la non più presente disponibilità in concreto della somma realizzata, a causa dell'avvenuto consumo o del reimpiego, non servirebbe certo a dimostrare la mancanza di quella capacità contributiva che è legittimamente presunta in relazione al fatto in sé della percezione della somma.”.

Con questa sentenza la Corte costituzionale ha dato una lettura del principio di capacità contributiva che definire “non divisibile” appare riduttivo.

La Corte costituzionale definisce “oggettivo” il principio enunciato all'articolo 53 della Costituzione. Ad avviso dello scrivente si tratta di un grave equivoco: è la sola *capacità contributiva* che dev'essere oggettiva, in quanto assunta a parametro rispetto al quale si attua il prelievo fiscale, mentre l'imposizione fiscale dev'essere attuata tenendo conto della personale attitudine alla contribuzione richiamata dal pronome “*loro*” non a caso posto prima del criterio oggettivo. Pure non si volesse attribuire – anche se non se ne capirebbe il motivo – dignità al pronome “*loro*”, non potrebbe essere trascurato il portato dell'articolo 3 C. in tema di uguaglianza sostanziale, il quale *impone* al legislatore di trattare in modo uguale situazioni uguali e in modo diverso, situazioni diverse: oggettivizzare l'articolo 53 C. *in toto* significherebbe negare alla radice istituti quali le detrazioni e le agevolazioni fiscali in quanto, evidentemente, hanno una curvatura soggettiva.

La cesura che la Corte costituzionale opera tra soggetto che realizza il fatto economico ed il fatto stesso finisce per rendere irrilevante la collocazione dell'evento sulla linea temporale, perché l'unico aspetto che viene ad essere considerato è il suo effettivo accadimento (rileva dunque il solo principio di effettività degli indicatori di forza economica). In termini inequivoci, viene meno quello che sarebbe stato il pilastro del divieto di retroattività nell'ambito del diritto tributario, ovvero l'attualità degli indicatori di forza economica.

In conclusione, si può affermare che non esiste nemmeno uno specifico divieto di retroattività nell'ambito del diritto tributario, dunque non si può contestare, nell'ottica costitutiva, la legge di interpretazione autentica per violazione del principio di capacità contributiva.

Paragrafo 3.3 – Sulla legge di interpretazione autentica favorevole al contribuente

Avendo discusso nel paragrafo precedente circa la funzione garantista dell'articolo 53 C., la quale dovrebbe costituire un argine nei confronti degli interventi interpretativi (ma anche semplicemente retroattivi) del legislatore, questa pare essere la sede più opportuna per muovere qualche riflessione circa il tema della legge di interpretazione autentica favorevole al contribuente.

Con riferimento all'interpretazione legislativo-tributaria, i manuali istituzionali di diritto tributario (con riferimento a quelli che affrontano il tema dell'interpretazione autentica) ed i contributi dottrinali, muovono, più o meno implicitamente, dall'ipotesi che l'intervento del legislatore sia mosso dall'interesse fiscale e che, conseguentemente, sia *in malam partem* nei confronti del contribuente (un intervento interpretativo sfavorevole al contribuente potrebbe consistere in disposizioni che portino ad un ampliamento della base imponibile, ma anche che aggravino l'esercizio di determinati diritti, i procedimenti, ecc.)⁵⁰.

Il tema della legge di interpretazione autentica favorevole al contribuente spesso non viene nemmeno menzionato e, ove lo sia, non vi sono rilevanti considerazioni sul punto.

Il disinteresse rispetto a disposizioni interpretative aventi il peculiare esito di "migliorare" la posizione del contribuente, si ritiene derivi da due ordini di ragioni.

La prima ragione attiene ad un piano prettamente giuridico: guardando al rapporto tributario nella sua dimensione verticale si osserva infatti una carenza di interesse ad agire in giudizio da parte del soggetto che sia beneficiario di un migliore trattamento (o che sopporti un minor rischio di soccombere in sede giudiziaria) sulla base della disposizione interpretativa.

La seconda ragione di tale disinteresse attiene, invece, all'evidenza che le disposizioni interpretative in ambito tributario sono per lo più informate a tutelare (*rectius*: potenziare) le ragioni e le pretese dell'amministrazione finanziaria nella sua attività di determinazione, raccolta ed accertamento dei tributi.

⁵⁰ Con riferimento ai manuali istituzionali, più corretto sarebbe affermare che, venendo tralasciato il tema degli interventi *in bonam partem*, si potrebbe ragionevolmente supporre che la loro prospettiva di analisi sia quella degli interventi interpretativi sfavorevoli al contribuente. Si veda, ad esempio, F. AMATUCCI, 2018. *Principi e nozioni di diritto tributario*. Quarta edizione. Torino: G. Giappichelli editore. Pp. 117-118; G. MELIS, 2017. *Lezioni di diritto tributario*. Quinta edizione. Torino: G. Giappichelli editore. Pp. 84-87; F. TESAURO, 2016. *Istituzioni di diritto tributario – I. Parte generale*. Dodicesima edizione. Torino: UTET. Pp. 52-54; G. MARONGIU e A. MARCHESELLI, 2013. *Lezioni di diritto tributario*. Quarta edizione. Torino: G. Giappichelli editore. P. 26; G. TINELLI, 2010. *Istituzioni di diritto tributario*. Terza edizione. Padova: CEDAM. P. 105.

Queste ragioni giustificano lo scarso interesse sul punto, ma, per una questione di onestà intellettuale non ci si può esimere dall'assumere una posizione critica anche nei confronti delle disposizioni di interpretazione autentica *in bonam partem*.

Si è già citata la duplice funzione del principio consacrato all'articolo 53 C.: quella garantista cui, ad avviso dello scrivente, dovrebbe ricondursi un divieto di interpretazione autentica *in malam partem* e quella solidaristica cui, in coordinamento con gli articoli 2 e 3 C., dovrebbe ricondursi un divieto di interpretazione autentica *in bonam partem*.

In particolare, non si può trascurare come l'obbligazione tributaria, oltre a svilupparsi su di un piano verticale (rapporto tra lo Stato ed il singolo contribuente), si sviluppi anche su di una dimensione orizzontale: i contribuenti sopportano l'onere fiscale nell'aspettativa che tutti i consociati facciano lo stesso nell'ambito di quanto le leggi assumono a presupposti dei tributi⁵¹. Questa seconda dimensione spesso viene trascurata sia dai contribuenti, sia dal legislatore, ma è in realtà fondamentale: è a questa dimensione che si deve ricondurre infatti il carattere giuspubblicistico del diritto tributario.

Nell'alveo dello studio della funzione solidaristica dell'articolo 53 C. assumono rilevanza due profili.

Il primo profilo trova sufficiente fondamento nell'articolo 53 C. ed è rappresentato dall'idea di una contribuzione a carattere universale: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”*. Nessuno può quindi esimersi da tale obbligo.

Il secondo profilo si rinviene coordinando il parametro soggettivo di cui all'articolo 53 C. con il dovere di solidarietà sancito all'articolo 2 C. e con i principi di uguaglianza (formale e sostanziale) consacrati all'articolo 3 C. Gli articoli 2 e 3 concorrono a delineare la funzione solidaristica dell'imposta incidendo sulla concreta definizione degli indici di riparto da parte del legislatore.

In sintesi, l'articolo 53 C. identifica il *chi* deve sopportare il carico tributario e rispetto a *cosa* (la capacità contributiva), mentre gli articoli 2 e 3 C. delineano il *come* dev'essere ripartito il carico tributario.

Concentrando l'attenzione sull'articolo 3 C., primo comma, affinché il principio di uguaglianza possa dirsi rispettato, è necessario che una volta scelto il criterio di riparto delle spese pubbliche,

⁵¹ Conforme G. FALSITTA, 2010. *Manuale di diritto tributario – Parte generale*. Settima edizione. Padova: CEDAM. Pp. 155-158.

questo non possa essere modificato (fino all'esaurimento del rapporto) a vantaggio di un altro contribuente che realizzi i medesimi presupposti.

La scelta di un criterio di riparto implica, come cartina di tornasole, la scelta di un criterio di solidarietà: apprezzare determinati fatti economici come suscettibili di imposizione ed escluderne altri, pur rappresentativi di capacità economica (quindi anche di capacità contributiva), non significa altro se non questo.

In questa prospettiva è facilmente argomentabile la tesi secondo la quale la legge tributaria interpretativa *in bonam partem* possa rappresentare una potenziale violazione del combinato disposto degli articoli 2, 3 e 53 della Costituzione in punto di funzione solidaristica dell'imposta e di uguaglianza dinnanzi alla legge.

È ragionevole ipotizzare, ad esempio, che determinati operatori economici rinuncino a porre in essere determinati fatti economici in virtù di un'interpretazione sfavorevole di una disposizione fiscale e quindi che rinuncino ad un ipotetico incremento della loro capacità economica.

Laddove intervenisse una disposizione interpretativa favorevole si avrebbe, nella prospettiva degli operatori economici che hanno rinunciato a porre in essere il fatto economico assunto a presupposto dell'imposta da parte della disposizione interpretata, un'alterazione del criterio di riparto, con una conseguente violazione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

È altresì evidente che una disposizione di interpretazione autentica favorevole si presti a ledere, seppur elegantemente, il principio di uguaglianza formale divenendo "grimaldello giuridico" per la re-introduzione di posizioni di privilegio che la nostra Repubblica si è proposta di ripudiare: ammetterne la legittimità implica un sensibile aumento dei rischi legati ad interventi normativi *ad personam*.

Paragrafo 3.4 – Sull’incidenza delle leggi di interpretazione autentica rispetto al principio della libera iniziativa economica

Per concludere la disamina in punto di retroattività della legge tributaria, è necessario indagare circa la valenza, quale limite alla stessa, del principio di libertà di iniziativa economica privata, di cui all’articolo 41 della Costituzione.

In premessa, è opportuno notare come la capacità contributiva rappresenti sempre e comunque una porzione di capacità economica, porzione distratta al soggetto che ne è titolare per permettere allo Stato di perseguire le finalità di cui al programma costituzionale. Laddove non vi sia capacità economica, non vi potrà essere capacità contributiva, e al fine, non vi potrà essere concorso al sostentamento delle spese pubbliche.

La capacità economica di un soggetto subisce variazioni in virtù di numerosi fattori. Per quanto attiene all’ambito tributario, tenendo quindi fermi i fattori ad esso estranei, le variazioni della capacità economica mutano in ragione dell’incidenza del prelievo fiscale.

Rispetto a tale incidenza, la prospettiva di osservazione del fenomeno, per quanto attiene al tema qui in esame (la retroattività della disposizione interpretativa), non può essere quella del singolo periodo d’imposta, ma deve guardare ad un orizzonte temporale più ampio.

Gli operatori economici che generano il valore aggiunto – ed in particolare le imprese – in misura più o meno strutturata, pianificano la loro attività economica (in particolare l’attività d’investimento) rispetto ad orizzonti temporali poliennali. Componente fondamentale dell’attività di pianificazione è quella della determinazione del carico fiscale. Con riferimento a questa attività, gli operatori economici accorti non fanno affidamento tanto sull’immutabilità del carico fiscale, quanto piuttosto sulla definitiva acquisizione delle risorse economiche (risultato economico) generate negli esercizi precedenti; tali risorse potranno, alternativamente, essere reinvestite nell’attività oppure distribuite (ad esempio sotto forma di dividendi nelle società di capitali) alla proprietà. Il destino delle risorse economiche generate da un’attività non è, per un operatore economico che segua le usuali regole dell’economica, quello di rimanere immobilizzate in quanto tale situazione sarebbe incompatibile con lo scopo lucrativo.

Stante la considerazione appena fatta, è evidente come un intervento di interpretazione autentica, soprattutto qualora introduca nell’ordinamento una disposizione che porti a rinvenire una norma estranea rispetto a quelle desumibili dalla sola disposizione interpretata, possa portare come conseguenza alla necessità per le imprese di rivedere i propri piani di investimento nell’immediato e, nel lungo periodo, ad una riduzione dell’attività di investimento nel territorio

nazionale per muovere verso paesi ritenuti più affidabili in ordine al profilo della stabilità dei carichi fiscali.

Secondo la giurisprudenza costituzionale, il principio della libertà di iniziativa economica privata non costituisce, però, fondamento all'irretroattività della disposizione tributaria retroattiva (e, dunque, anche interpretativa). La sentenza della Corte costituzionale n. 9 del 1959 è perentoria nell'affermare che *“L'articolo 41 della Costituzione non contiene norme, dalle quale si possa fondatamente desumere l'illegittimità costituzionale di una disposizione tributaria retroattiva”*.

Il concetto espresso nella sentenza del 1959 è stato poi affinato dalla stessa Corte con la sentenza n. 45 del 1964, ove in sintesi ha stabilito che una legge tributaria retroattiva può dirsi in contrasto con l'articolo 41 solo laddove vi sia violazione del principio di capacità contributiva.

La sentenza da ultimo citata assume rilevanza ai fini del tema trattata in ordine: a) alla circostanza che questa sentenza appartiene al filone giurisprudenziale della Corte costituzionale nel quale si stabilisce in termini espliciti un'identità tra disposizione interpretativa ed efficacia retroattiva, b) con specifico riferimento alla trattazione di questo paragrafo, all'identificazione del principio di capacità contributiva quale parametro di valutazione della compatibilità di una disposizione tributaria con il principio della tutela della libera iniziativa economica privata.

Nella sostanza *“l'art. 41 Cost. non è idoneo ad operare come limite alla discrezionalità del legislatore tributario”*⁵²: nella determinazione delle garanzie economiche a favore dei contribuenti, secondo la Consulta, è condizione sufficiente il rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 C.

In dottrina si è osservato come la posizione della Corte costituzionale possa trovare fondamento *“sulla constatazione del differente ambito in cui l'ordinamento costituzionale riconduce le prestazioni tributarie rispetto a quello in cui divengono operative le disposizioni”* che tutelano i diritti economici⁵³.

Questa interpretazione dell'orientamento della Corte sarebbe coerente rispetto alla lettura del tributo quale strumento per il perseguimento degli obiettivi di solidarietà rispetto ai quali la

⁵² G. FALSITTA, A. FANTOZZI et al (a cura di G. FALSITTA), 2011. *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo 1 – Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*. Padova: CEDAM. P. 143.

⁵³ L. ANTONINI, 1996. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Dott. A. Giuffré editore.

libertà di iniziativa economica deve cedere, in virtù del perseguimento di un interesse superiore⁵⁴.

Dal punto di vista dell'argomentare giuridico, a) la distinzione degli ambiti di operatività degli articoli 41 e 53 e b) l'immedesimazione del tributo nell'adempimento del dovere di solidarietà hanno una loro coerenza; si ritiene che, tuttavia, esasperare tali profili al fine di "*garantire ampia libertà di manovra al legislatore tributario*" rischi, nel caso delle leggi di interpretazione autentica, di ingenerare negli operatori economici quella sfiducia nel *sistema-Paese* che potrebbe portarli a ridimensionare la loro attività economica.

Nell'economia reale la riduzione degli investimenti da parte degli operatori privati potrebbe portare ad una riduzione della capacità economica presente nel territorio, con una conseguente riduzione della capacità contributiva e, infine, si assisterebbe ad una riduzione delle risorse a disposizione dello Stato per il perseguimento delle finalità solidaristiche.

Si ritiene, in definitiva, che ragionare in termini prettamente giuridici sia opportuno, e sia un importante valore di civiltà, in determinati settori dell'ordinamento giuridico (a titolo esemplificativo, nell'ambito del diritto penale), ma, d'altro canto, si riterrebbe opportuno che in quei settori dell'ordinamento influenzati (ed influenzanti) il fenomeno economico si operi un necessario contemperamento tra l'approccio formale e l'approccio sostanziale alle diverse questioni giuridiche che possono presentarsi. Chiaramente, si ritiene che il diritto tributario appartenga a pieno titolo a questo secondo raggruppamento dell'ordinamento giuridico.

Con riferimento alla tutela della libera iniziativa economica privata ed alla necessità di bilanciare l'approccio formale e l'approccio sostanziale nel diritto tributario, è meritevole di interesse la sentenza n. 38 del 1994 in materia di tassabilità ai fini IRPEG (oggi IRES) degli interessi attivi maturati dai soggetti passivi con riferimento ai crediti d'imposta scaduti, ma non ancora pagati.

Prima dell'entrata in vigore del TUIR, la tassabilità degli interessi attivi sui crediti d'imposta era questione controversa: l'amministrazione finanziaria li considerava tassabili, mentre taluni contribuenti non li consideravano parte della base imponibile.

Al fine di evitare le sanzioni, alcuni contribuenti, "*non essendo consentita nel nostro ordinamento un'azione di accertamento negativo diretta ad ottenere dal giudice una pronuncia*

⁵⁴ G. FALSITTA, A. FANTOZZI et al (a cura di G. FALSITTA), 2011. *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo 1 – Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*. Padova: CEDAM. P. 143.

che elimini l'incertezza"⁵⁵, si conformavano all'interpretazione data dall'amministrazione finanziaria, salvo poi promuovere un'azione di rimborso; altri contribuenti sceglievano di sopportare il rischio di essere accertati non dichiarando gli interessi in parola.

Il TUIR eliminò l'incertezza stabilendo che *"Gli interessi anche se diversi da quelli indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 41, concorrono a formare il reddito per l'ammontare maturato nell'esercizio"*⁵⁶.

La disposizione del TUIR avrebbe dovuto manifestare efficacia per il futuro, ma, con riferimento a questo profilo, si ingerì il d.p.r. 4 febbraio 1988 n. 42 in materia di *"Disposizioni correttive e di coordinamento sistematico, formale, di attuazione e transitorie relative al testo unico delle imposte sui redditi [...]"*. In particolare, l'articolo 36, che fu la disposizione in concreto oggetto del vaglio di costituzionalità, prevedeva che: *"Le disposizioni del testo unico non considerate nei precedenti articoli di questo capo hanno effetto anche per i periodi d'imposta antecedenti al primo periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 1987, se le relative dichiarazioni, validamente presentate risultano ad esse conformi"*.

Per mezzo di questa disposizione si venne a creare un combinato disposto assai particolare con l'articolo 56, comma 3 del TUIR; infatti:

- 1) per i contribuenti che avessero dichiarato gli interessi attivi maturati sui crediti d'imposta scaduti, l'articolo 56, comma 3 avrebbe manifestato gli effetti propri di una disposizione di interpretazione autentica (la disposizione del TUIR infatti optava per una delle possibili interpretazioni della disciplina previgente, mentre la disposizione del d.p.r. n. 42 del 1988 ne estendeva l'efficacia temporale per il passato);
- 2) per i contribuenti che non avessero dichiarato i redditi derivanti dagli interessi in parola, la disciplina di cui all'articolo 56, comma 3 avrebbe avuto efficacia meramente innovativa.

In siffatto contesto, da un punto di vista sostanziale, è lapalissiana la violazione dell'articolo 3 C. con riferimento al principio di uguaglianza dinnanzi alla legge avendosi che il primo gruppo di contribuenti si trovò privato della tutela giurisdizionale dinnanzi al giudice naturale, mentre il secondo gruppo sarebbe rimasto, in caso di contestazioni da parte dell'amministrazione

⁵⁵ La citazione è tratta nel commento alla sentenza n. 38 del 1994 contenuto in E. DE MITA, 2003. *Fisco e Costituzione, volume III: 1993 – 2002*. Milano: Dott. A. Giuffrè editore. P. 142.

⁵⁶ Articolo 56, comma 3 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917. A seguito della novella di cui al d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 si deve fare riferimento all'articolo 89 del d.p.r. n. 917 del 1986.

finanziaria, libero di opporre alla pretesa erariale la propria interpretazione della disciplina previgente.

L'articolo 36 del d.p.r. n. 42 del 1988 uscì, però indenne dal sindacato di legittimità costituzionale. In particolare, la Corte costituzionale rilevò, con riferimento alla prospettata violazione degli articoli 3 e 53 C., che:

“Deduce, al riguardo, l'ordinanza che la sottoposizione ad imposizione tributaria degli interessi sui crediti di imposta maturati prima dell'entrata in vigore del testo unico n. 917 del 1986, nello schema applicativo della disposizione denunciata, verrebbe fatta dipendere non dalla norma legislativa che vigeva al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi, bensì dal comportamento del singolo contribuente, a seconda che abbia incluso o meno gli interessi nella dichiarazione. Ciò comporterebbe un risultato non consona al principio della corrispondenza alla capacità contributiva e tale da creare ingiustificata disparità di trattamento tra situazioni oggettivamente identiche.

Ma se si considera, come si è già avuto modo di osservare, che scopo dell'art. 36 è quello di estendere la portata del testo unico a situazioni che, sulla base di una delle possibili interpretazioni della normativa pregressa, apparivano, già prima, sussumibili sotto gli stessi principi, non è irragionevole, né urta contro il principio della capacità contributiva, il criterio seguito dalla norma impugnata di una limitata retroattività volta a conferire certezza ai comportamenti che avevano trovato formalizzazione nelle dichiarazioni dei redditi presentate dal contribuente sulla base di un'interpretazione delle norme all'epoca vigenti che lo stesso contribuente aveva reputato attendibile.”⁵⁷.

Nel suo argomentare è chiaro come la Corte abbia prescelto la prospettiva procedimentale per osservare gli effetti della disposizione: in effetti non vi può essere sindacato sull'uguaglianza nel momento in cui un contribuente, che adempia all'obbligo dichiarativo facendo propria una determinata interpretazione di una disposizione fiscale, perda la tutela giurisdizionale: ciò perché non vi sarebbe alcuna situazione meritevole di tutela; al contrario, il contribuente che non abbia fatto propria l'interpretazione dell'amministrazione finanziaria rimarrebbe nel pieno delle sue facoltà di opporsi alla pretesa erariale.

⁵⁷ La citazione costituisce riproduzione integrale, salvo per l'omissione della prima proposizione, del punto 6 del “Considerato in diritto” della sentenza della Corte costituzionale n. 38 del 1994.

Da un punto di vista prettamente formale il ragionamento della Corte costituzionale non si presta a contro-argomentazioni: è con riferimento alla sostanza della questione che si possono nutrire delle riserve sulla persuasività del ragionamento.

In particolare, come osservato anche dal De Mita, *“La debolezza di un tale ragionamento sta nel dimenticare che quello stesso contribuente che aveva presentato la dichiarazione aveva poi proposto l’azione di rimborso”*⁵⁸: nel nostro ordinamento tributario, infatti, non esiste *“un’azione di accertamento negativo diretta a ottenere dal giudice una pronuncia che elimini l’incertezza”*⁵⁹. Per questo motivo, il contribuente che volesse a) evitare di essere accertato e, al contempo, b) far valere il proprio diritto alla tutela nei confronti delle pretese erariali ritenute infondate, avrebbe come percorso obbligato quello di conformarsi all’interpretazione dell’amministrazione finanziaria nel momento dichiarativo, per poi presentare l’istanza di rimborso (in questo caso il giudizio verterebbe sulla fondatezza della pretesa del contribuente che, avendo adempiuto all’obbligo dichiarativo, non si vedrebbe applicate le sanzioni). Nell’ottica del contribuente, pertanto, la dichiarazione degli interessi in discorso costituirebbe il fondamento della propria pretesa nei confronti dell’amministrazione: in assenza della dichiarazione di tali componenti di reddito è vero che non sarebbe stata necessaria un’istanza di rimborso, ma è parimenti vero che il contribuente avrebbe sopportato sia il rischio di vedersi richiamati gli interessi a reddito, sia di vedersi applicate le sanzioni.

Nel commento appena svolto si è richiamato il profilo del necessario contemperamento tra approccio formale ed approccio sostanziale alle questioni giuridico-tributarie. Si ritiene che il tema abbia un fortissimo collegamento con la libertà di iniziativa economica privata, in quanto *“I tributi si innestano... nell’economia, affondano in essa le proprie radici e finiscono per far parte, quale elemento di fondamentale importanza, della pianificazione di qualsiasi attività economica”*⁶⁰.

Con questo non ci si vuole spingere ad affermare una prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica. La “sostanza” cui qui ci si riferisce è di stampo giuridico: ove un contribuente, per perseguire finalità giuridicamente meritevoli (quale si ritiene essere l’esercizio del diritto alla difesa nei confronti di una pretesa erariale ritenuta infondata), agisca mediante l’utilizzo combinato di diversi istituti, la fattispecie dovrebbe essere osservata in una prospettiva unitaria e, come tale, dovrebbe essere apprezzata dai giudici.

⁵⁸ E. DE MITA, 2003. *Fisco e Costituzione, volume III: 1993 – 2002*. Milano: Dott. A. Giuffrè editore. P. 142.

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ M. BEGHIN, 2018. *Diritto tributario*. Quarta edizione. Padova: CEDAM. Pagina 2.

Da ultimo, è interessante osservare come nell'ordinanza di remissione alla Corte costituzionale dell'articolo 36 del d.p.r. n. 42 del 1988 non vi sia alcun richiamo all'articolo 41 della Costituzione: tale fenomeno è comune a tutte le sentenze della Corte costituzionale prese in esame per la predisposizione di questo elaborato.

Nonostante la chiara incidenza della disposizione sottoposta al vaglio di costituzionalità rispetto al profilo dell'alterazione della capacità economica degli operatori coinvolti dalla disciplina sindacata, si suppone che la mancata censura con riferimento all'articolo 41 C. sia dovuta alla pregressa giurisprudenza della Corte costituzionale la quale, come già scritto, si è espressa nel senso di un assorbimento delle censure relative all'articolo 41 C. da parte dell'articolo 53 C.

Capitolo 4 – I principali contro-limiti all’esercizio dell’attività interpretativa da parte del legislatore

Paragrafo 4.1 – Il principio di uguaglianza

Nel momento in cui una legge tributaria interpretativa – ma quanto si sta per dire vale anche, per quanto si è avuto modo di osservare nella fase di studio, per le leggi interpretative in generale e per le leggi innovative ad efficacia retroattiva – viene portata all’attenzione della Corte costituzionale, i giudici remittenti richiamano l’articolo 3 della Costituzione prevalentemente con riferimento al principio di ragionevolezza, talvolta con riferimento al principio di tutela del legittimo affidamento e raramente con riferimento al principio espresso dell’uguaglianza.

Si ritiene che tale circostanza derivi dallo schema di giudizio che è necessario adottare laddove si ragioni in termini di disuguaglianza generata dall’immissione nell’ordinamento giuridico di una determinata disposizione. Per asserire che una disposizione tributaria generi disuguaglianza (e che, quindi, si ponga in contrasto con il precetto costituzionale di cui all’articolo 3) è necessaria un’operazione ricognitiva dell’ordinamento giuridico, al fine di individuare una diversa disposizione che disponga un diverso trattamento tra contribuenti nonostante essi siano titolari della medesima capacità contributiva (fatto salvo, ovviamente, il caso in cui la discriminazione soggettiva derivi dal perseguimento di obiettivi riconnessi all’uguaglianza sostanziale).

Invero, nel caso delle disposizioni di interpretazione autentica non può configurarsi il giudizio ternario come sopra descritto: il *tertium comparationis* non potrà essere una disposizione terza, ma sarà rappresentato dalla disposizione interpretata. In altri termini, mentre l’ordinario giudizio di uguaglianza verte su di un confronto spaziale tra disposizioni, il giudizio di uguaglianza sulle disposizioni interpretative guarda alla dimensione temporale, ovvero alla dimensione della successione delle disposizioni nel tempo.

Ad avviso dello scrivente vi sarebbe però un profilo degli effetti delle leggi di interpretazione autentica che si presterebbe ad essere osservato nella prospettiva del giudizio di uguaglianza ed un’adeguata valorizzazione del profilo che si va ora ad illustrare si crede potrebbe anche costituire un ragionevole argomento a supporto di coloro che propugnano l’inammissibilità costituzionale della legge di interpretazione autentica.

Infatti, il giudizio di uguaglianza ben si presterebbe alla valutazione di circostanze dove la disposizione tributaria di interpretazione autentica soggiunga qualora determinate fattispecie

concrete abbiano già visto l'esaurimento del rapporto tra contribuente ed ente impositore. Si definiscono "esauriti" quei rapporti che sono entrati nell'area di ciò che è imm modificabile; ne sono un esempio le sentenze tributarie passate in giudicato e la decadenza dell'amministrazione finanziaria dal potere di procedere all'accertamento del contribuente ove sia spirato il termine quinquennale.

Nel momento in cui una disposizione tributaria interpretativa viene immessa nel circuito del diritto, salva l'ipotesi in cui la disposizione interpretativa venisse inserita nell'ordinamento quasi simultaneamente alla disposizione interpretata, si potrebbe osservare il seguente scenario⁶¹: a) nelle controversie instauratesi e passate in giudicato sotto l'impero della sola disposizione interpretata i giudici potrebbero aver applicato la norma X; b) nelle controversie instauratesi sotto l'impero della disposizione interpretata, ma protrattesi sino all'entrata in vigore della disposizione interpretativa i giudici applicheranno la disposizione Y.

Dallo schema astratto qui tratteggiato, si può facilmente evincere come contribuenti che pongano in essere i medesimi comportamenti, nello stesso momento (naturalmente si discute di comportamenti rilevanti nell'ottica di una controversia tributaria) potrebbero vedersi applicate norme diverse. Si ritiene che tale schema sia millimetricamente sovrapponibile a quello su cui s'impernia il giudizio di uguaglianza: l'articolo 3 C. rappresenta il parametro di valutazione, la norma desumibile dalla disposizione interpretativa costituisce l'oggetto del giudizio e la norma rinvenibile a partire dalla sola disposizione interpretata rappresenta il *tertium comparationis*.

In realtà, la Corte costituzionale non sembra aperta ad impostare un giudizio di uguaglianza nei termini appena illustrati. In particolare, nella sentenza n. 229 del 1999 – avente ad oggetto l'articolo 28 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 dante l'interpretazione autentica circa la natura del termine di cui all'allora articolo 36-bis del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 – la Corte costituzionale afferma con riguardo alla violazione del principio di uguaglianza che *“Per quanto riguarda l'asserita lesione del principio di eguaglianza, per la diversità di trattamento che si realizzerebbe tra quei contribuenti, i cui ricorsi, fondati sulla eccezione di decadenza dell'amministrazione finanziaria per il decorso del termine di cui all'art. 36-bis, sono stati accolti con sentenza passata in giudicato e gli altri, le cui controversie sono ancora pendenti o che saranno oggetto in futuro di pretesa fondata su controllo "formale" delle dichiarazioni, è*

⁶¹ Lo scenario immaginato è chiaramente semplificato al fine di garantire una maggiore comprensibilità dello schema di uguaglianza rispetto al quale si vorrebbe proporre il ragionamento. In particolare, con riferimento al punto a) si ritiene abbastanza improbabile osservare nella realtà identiche fattispecie risolte mediante il ricorso alla medesima norma.

sufficiente rilevare che la denunciata diversità non è determinata dalla legge interpretativa, ma deriva dal necessario rispetto del giudicato”.

Per quanto concerne l'intangibilità del giudicato in sé e per sé nulla si può obiettare all'affermazione della Corte: suddetta intangibilità risponde ad un'esigenza sicuramente meritevole di tutela quale è la certezza del diritto.

Si osserva che la Corte nel negare la rilevanza della disuguaglianza non ne ha disconosciuto l'esistenza, piuttosto la Corte ha sentito la necessità di operare un bilanciamento di interessi costituzionali individuando nel rispetto del giudicato (ma, più in generale, nell'intangibilità dei rapporti esauriti), un controlimite al rispetto del principio di uguaglianza.

Ad avviso dello scrivente si potrebbe tuttavia osservare la questione da un diverso angolo di visuale, ovvero ci si potrebbe interrogare circa quale sarebbe l'esito del sindacato di costituzionalità in grado di rispettare ed abbracciare, pur nel temperamento di diversi interessi, il “maggior numero” di principi costituzionali.

Per svolgere questo esercizio mentale a) si immagini di partire dall'esito del sindacato di costituzionalità della disposizione tributaria interpretativa e b) si immagini che la giurisprudenza di legittimità si sia consolidata rispetto all'applicazione di una determinata norma con riferimento ad una determinata fattispecie.

Nel caso in cui la disposizione tributaria interpretativa, cosa effettivamente accaduta con riferimento alla vicenda della sentenza n. 229 del 1999, venisse dichiarata costituzionale si avrebbe che:

- a) i contribuenti con sentenza passata in giudicato vedrebbero identificato il termine di cui all'articolo 36-*bis* come perentorio e, dunque, l'amministrazione finanziaria con riferimento a questi soggetti perderebbe il potere di rettificare le dichiarazioni oggetto di irregolarità formali;
- b) i contribuenti che avessero visto riconosciuto il carattere perentorio del termine nei giudizi intervenuti prima dell'emanazione della disposizione interpretativa, ma non ancora passati in giudicato, vedrebbero disconosciuta la decadenza dell'amministrazione finanziaria dall'esercizio di tale potere, con la riconnessa facoltà per l'amministrazione di procedere alla rettifica della dichiarazione oltre il termine;
- c) i contribuenti che vedessero instaurarsi una controversia sul punto con l'amministrazione finanziaria dopo l'emanazione della disposizione interpretativa, vedrebbero qualificato in tutti i gradi di giudizi il termine come ordinatorio.

Si immagini il caso speculare. Nel caso in cui la disposizione tributaria interpretativa, fosse stata dichiarata incostituzionale si avrebbe avuta parità di trattamento tra tutti i contribuenti: indipendentemente dallo stadio dell'ipotetica vicenda processuale nella quale fossero coinvolti, si sarebbero visti riconosciuta la natura perentoria del termine di cui all'articolo 36-*bis* del d.p.r. in materia di accertamento e, naturalmente, non sarebbe emersa alcuna problematica in ordine al rispetto dell'intangibilità del giudicato.

Con riferimento alla citata sentenza n. 229 del 1999 il Pugiotto dedica una parte del suo commento⁶² al giudizio in punto di uguaglianza e lo declina in base alle due teorie circa la natura che si può attribuire alle leggi di interpretazione autentica.

In particolare, l'autore ritiene che ove la disposizione interpretativa sia letta nell'ottica della teoria costitutiva non sarebbe possibile instaurare un giudizio di uguaglianza, in quanto la legge di interpretazione autentica costituirebbe solo *“una tecnica a disposizione del legislatore per governare gli effetti nel tempo della propria produzione normativa: in quanto realmente retroattiva, la legge interpretante incontra il limite del giudicato e, dunque, non le può essere imputata alcuna disparità di trattamento derivante dalla conclusione di autonome vicende processuali”*⁶³.

Molto interessante è la considerazione dell'autore in punto di uguaglianza, conseguente all'osservazione del fenomeno della legge di interpretazione autentica in chiave dichiarativa. L'autore rileva come si potrebbe configurare una disuguaglianza tra coloro che si sono visti applicata la disposizione nel suo significato “autentico” e coloro che invece hanno visto il giudizio passare in giudicato sulla base di un'interpretazione scorretta da parte dei giudici e di come potrebbe, per paradosso, essere “l'intangibilità del giudicato a violare la Costituzione”⁶⁴.

⁶² A. PUGIOTTO, *Una vicenda esemplare in tema di interpretazione autentica e materia tributaria*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1999, fascicolo 3, p. 2083 ss.

⁶³ *Id.*, p. 2097

⁶⁴ *Ibid.*

Paragrafo 4.2 – Il principio di ragionevolezza

Come scritto in sede di apertura del precedente paragrafo, nelle ordinanze di remissione alla Corte costituzionale delle disposizioni di interpretazione autentica in ambito tributario il richiamo all'articolo 3 della Costituzione, nella quasi totalità dei casi, concerne la lesione del generale principio di ragionevolezza: se con riferimento alla discriminazione tra contribuenti dovuta all'esaurimento dei rapporti da parte di alcuni di questi è possibile ricondurre la fattispecie allo schema del giudizio di uguaglianza, in altre situazioni tale schema non si presenta di agevole configurazione o non è configurabile *tout court*.

In particolare, nel momento in cui si prescinde dalla dimensione temporale non è possibile operare un confronto tra norme, in quanto l'unica norma sindacabile è quella risultante dall'attività ermeneutica operata dai giudici rispetto al combinato disposto tra disposizione interpretata e disposizione interpretativa. Nel prescindere dalla successione di norme del tempo si rinuncia all'esistenza del parametro di raffronto (*tertium comparationis*).

Il giudizio di ragionevolezza di una disposizione interpretativa tributaria deve quindi seguire uno schema logico differente, il quale si sostanzia in un "*giudizio di congruità tra il contenuto della regola giuridica e la finalità della legge*"⁶⁵. Tale principio è di portata molto ampia e travalica il limitato settore delle disposizioni di interpretazione autentica essendo idoneo a porsi come parametro di valutazione della legittimità costituzionale di una qualsivoglia disposizione presente all'interno dell'ordinamento giuridico, sia essa innovativa, retroattiva o anche, se si volesse accogliere la teoria circa la natura dichiarativa della legge di interpretazione autentica, retrospettiva.

Nell'ambito del sindacato di costituzionalità di una disposizione tributaria interpretativa il giudizio sulla ragionevolezza presenta tuttavia un'importante peculiarità in quanto il suo portato è in grado di muovere in due direzioni: a) da un lato, la ragionevolezza della disposizione interpretativa può essere sindacata rispetto al suo contenuto precettivo, ovvero in ordine alla disciplina che, anche in combinato disposto con la disposizione interpretata, va a configurare rispetto ad una determinata fattispecie; b) dall'altro lato, la ragionevolezza della disposizione interpretativa può essere sindacata rispetto all'estensione nel passato delle norme determinabili a partire dalla disposizione interpretativa.

Con i dovuti accorgimenti, l'aspetto *sub a)* consiste in giudizio di ragionevolezza potenzialmente comune a qualsiasi disposizione (sia dal punto di vista del settore

⁶⁵ M. BEGHIN, 2018. *Diritto tributario*. Quarta edizione. Padova: CEDAM. P. 39.

dell'ordinamento, sia dal punto di vista dell'efficacia temporale, nel senso che anche una disposizione innovativa ben può prestarsi ad un sindacato di ragionevolezza); l'aspetto *sub b)* rileva invece con esclusivo riferimento agli interventi legislativi che incidano sul passato, ovvero le disposizioni di interpretazione autentica e le leggi retroattive in generale. È questo secondo aspetto quello di nostro interesse ai fini della presente trattazione.

Nel solco del giudizio di ragionevolezza della disposizione interpretativa s'impone quindi la necessità di confrontare la retroattività (intesa come contenuto della regola giuridica), con il fine di volta in volta perseguito dal legislatore. Nell'affrontare il tema diviene fondamentale concentrare l'attenzione sulle finalità, stante la fissità del contenuto della regola.

Qualora le finalità siano quelle che sia la teoria dichiarativa, sia la teoria costitutiva riconoscono alle leggi di interpretazione autentica – laddove, dunque, l'intervento del legislatore sia mosso dalla necessità di chiarire il significato di una disposizione o di superare una situazione di contrasto sul piano giurisprudenziale – difficilmente una disposizione interpretativa potrà essere avversata in ordine alla sua costituzionalità dal versante del principio di ragionevolezza: in siffatti contesti di incertezza del diritto potrebbe ritenersi ragionevole una disposizione che abbia l'effetto di ridurla od eliminarla ed, anzi, l'intervento del legislatore sarebbe meritorio portando benefici in capo ai contribuenti in termini di legittimo affidamento e di equa ed efficiente amministrazione della giustizia.

A queste finalità rispondeva, secondo la Corte costituzionale, la disposizione interpretativa dell'articolo 36-*bis* del d.p.r. sull'accertamento; in punto di ragionevolezza la Corte costituzionale osservava che *“La norma denunciata trova, dunque, la giustificazione della propria efficacia retroattiva, sotto il profilo della ragionevolezza, nella esistenza di un obiettivo dubbio ermeneutico sulla natura del termine previsto dal citato art. 36-bis, nella gravità, più volte sottolineata anche dalla dottrina, delle conseguenze che da siffatta incertezza derivavano in una materia delicata quale è quella dei controlli sulle dichiarazioni dei redditi, e nella circostanza che l'interpretazione imposta dal legislatore risulta compatibile con il testo della norma ed anzi conforme ad una delle letture già prospettate dalla giurisprudenza.”*

Secondo la Corte costituzionale, la retroattività dell'articolo 36-*bis* è quindi sorretta da un'adeguata causa giustificatrice rappresentata da esigenze di certezza del diritto.

Per com'è esposto il ragionamento in punto di ragionevolezza da parte dei giudici della consulta questo si presenta persuasivo, salvo in punto.

Nel radiografare l'ampia citazione tratta dalla sentenza è possibile identificare quattro circostanze che ad avviso della Corte fanno propendere per la ragionevolezza della disposizione interpretativa:

- a) l'esistenza di un obiettivo dubbio ermeneutico;
- b) l'esigenza sentita dal legislatore di assicurare la certezza del diritto;
- c) la compatibilità della norma rinvenibile mediante l'ausilio della disposizione interpretativa con l'originario enunciato testuale (disposizione interpretata);
- d) la circostanza che la norma prescelta dal legislatore e consacrata nella disposizione interpretativa fosse già stata rinvenuta in sede giurisprudenziale.

È rispetto all'ultima circostanza che si nutrono delle riserve.

In termini formali l'affermazione della Corte in merito alla divergenza di opinioni che si era manifestata circa la natura ordinatoria o perentoria del termine di cui all'articolo 36-*bis* del d.p.r. sull'accertamento risponde al vero, ma pecca nel non valorizzare quello che era l'orientamento giurisprudenziale che iniziava ad affermarsi anche per effetto delle due sentenze della Corte di cassazione del 1997 in favore della natura perentoria del termine; con riferimento alle due sentenze la Corte costituzionale asserisce, anzi, che *“il contrasto interpretativo, ancora persistente nei mesi immediatamente precedenti l'emanazione della norma impugnata, non poteva certo dirsi definitivamente risolto - diversamente da quanto i rimettenti mostrano di ritenere - per effetto delle uniche due pronunce della Corte di cassazione intervenute in materia a breve distanza di tempo l'una dall'altra”*.

Non è intenzione dello scrivente giungere alla conclusione che la Corte costituzionale abbia impostato in termini errati il ragionamento circa lo “stato dell'arte” della giurisprudenza: rispondendo la ricostruzione della Corte formalmente al vero non ve ne sarebbero semplicemente i presupposti.

Ciò che potrebbe tanto legittimamente, quanto opinabilmente essere oggetto di critica nei confronti della Corte costituzionale è, in primo luogo, quella che sembra essere un'eccessiva enfasi sulla visuale formale in ordine alla valutazione del contrasto interpretativo e, in secondo luogo, un approccio parziale (nella sua accezione di “limitato”) alla questione della ragionevolezza dell'intervento del legislatore. Dal testo della sentenza sembrerebbe che la Corte non si sia posta un interrogativo a mio avviso fondamentale, ovvero sembrerebbe non essersi posta la questione se l'intervento interpretativo del legislatore, piuttosto che da ragioni di

garanzia della certezza del diritto, non fosse stato mosso, invece, dall'intento di impedire il consolidamento di un orientamento giurisprudenziale avverso alle ragioni del fisco⁶⁶.

Da quest'ultima considerazione possono trarre fondamento alcune riflessioni circa il principio di ragionevolezza e, correlativamente, sulla sua idoneità a rappresentare un adeguato parametro di valutazione sulla costituzionalità delle disposizioni di interpretazione autentica.

La prima riflessione attiene all'ineluttabile compenetrazione tra il giudizio tecnico-giuridico ed il giudizio di merito che si viene a manifestare nel momento in cui si soffermi sulla ragionevolezza. A scanso di equivoci non è mia intenzione sostenere in questa sede che la Corte costituzionale abbia intenzione di compiere valutazioni di stampo politico, piuttosto ciò che preme mettere in evidenza è come in uno schema dove si valuti la congruità tra mezzi e fini non sia sempre possibile, ed anzi probabilmente non lo è mai, attribuire un peso preminente ad un principio rispetto ad un altro.

La costituzionalità di una disposizione interpretativa finisce quindi, nel caso del sindacato di ragionevolezza, per dipendere dalla sintesi delle diverse sensibilità emerse in seno alla Corte rispetto a personali gerarchie dei valori appartenenti alle figure dei giudici⁶⁷.

La seconda riflessione attiene alla circostanza che ricondurre l'intervento interpretativo del legislatore alla risoluzione di un contrasto giurisprudenziale o, comunque, all'oscurità dell'enunciato testuale della disposizione, consiste in un formidabile argomento attraverso il quale la Corte costituzionale può ricondurre la disposizione interpretativa al principio della ragionevolezza.

Ed anche qui, come già detto in una diversa accezione poche righe addietro, può rilevare la sensibilità dei giudici rispetto all'importanza del contrasto giurisprudenziale. Con riferimento alla sentenza n. 229 del 1999 il De Mita, in un commento alla stessa⁶⁸, osserva come sia vero che *“Non compete alla Corte esprimere valutazioni sulla fondatezza delle diverse tesi”*, ma anche come rilevi comunque *“una funzione ed un dovere della Corte di valutare i contrasti*

⁶⁶ Secondo il Pugiotto proprio questo era l'obiettivo: *“Sul piano politico istituzionale... il movente dell'intervento del legislatore-interprete è palese: rimediare retroattivamente all'incapacità dell'amministrazione finanziaria di rispettare il termine breve annuale, salvandola così da numerosissime decadenze già intervenute”*. Citazione tratta da A. PUGIOTTO, *Una vicenda esemplare in tema di interpretazione autentica e materia tributaria*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1999, fascicolo 3, p. 2086; l'autore sul punto richiama U. PERRUCCI, *La consulta in soccorso del fisco sull'articolo 36-bis del D.P.R. 600/73 in Bollettino Tributario*, 1999, pp. 1193 ss.

⁶⁷ Conforme a A. PUGIOTTO, *Una vicenda esemplare in tema di interpretazione autentica e materia tributaria*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1999, fascicolo 3, p. 2091. Il Pugiotto declina tuttavia la questione in termini di *“disponibilità (o meno) dei giudici costituzionali a farsi carico delle ragioni di politica del diritto sottese alla legge interpretante”*; è evidente l'accezione negativa che l'autore conferisce alla considerazione.

⁶⁸ Per il commento integrale si veda E. DE MITA, 2003. *Fisco e Costituzione, volume III: 1993 – 2002*. Milano: Dott. A. Giuffrè editore. Pp. 807-809.

giurisprudenziali alla luce della loro effettiva portata... altrimenti basterebbe qualsiasi divergenza formale [affinché si possa parlare di contrasto giurisprudenziale]”. L’osservazione del De Mita si ritiene pienamente condivisa e condivisibile, anche in relazione a quanto scritto pochi capoversi addietro circa la possibilità che l’intervento del legislatore fosse preordinato ad evitare il dipanamento del contrasto giurisprudenziale.

Ulteriori riflessioni sul principio di ragionevolezza possono prendere le mosse a partire dallo studio della sentenza n. 525 del 2000 della Corte costituzionale. Questa sentenza è di particolare interesse ai fini della trattazione sia in virtù del peculiare contesto in cui s’inserì l’intervento interpretativo del legislatore, sia per il carattere processuale delle disposizioni interessate dall’intervento del legislatore.

La disposizione interpretata, ovvero l’art. 38, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546⁶⁹, stabiliva il rimando alla disciplina del codice di procedura civile per quanto concerne i termini di impugnazione delle sentenze tributarie di primo e secondo grado, mentre l’art. 51, comma 1 dello stesso d.lgs. stabiliva che il termine per impugnare le sentenze delle commissioni tributarie – sia di primo, sia di secondo grado – fosse pari a sessanta giorni, decorrenti dalla notificazione della sentenza ad istanza di parte.

Vi era così un doppio binario per il passaggio in giudicato delle sentenze delle commissioni tributarie:

- a) qualora la controparte vittoriosa (nella prospettiva in esame il contribuente) avesse notificato alla controparte soccombente (nella prospettiva in esame l’ente impositore) la pubblicazione della sentenza in base alla disciplina di cui agli articoli 325 e ss. del codice di procedura civile, la parte soccombente avrebbe avuto sessanta giorni per proporre istanza di impugnazione (articolo 51, comma 1 del d.lgs. 546/1992 ed articolo 325, comma 2 del C.p.c.) ed ove il termine fosse decorso infruttuosamente la controversia sarebbe divenuta coperta da giudicato;
- b) qualora la controparte vittoriosa non avesse proceduto alla notifica della sentenza alla controparte soccombente sarebbe valso il c.d. *termine lungo* di un anno decorrente dalla pubblicazione della sentenza decorso il quale la controparte soccombente sarebbe decaduta dalla facoltà di impugnazione e vi sarebbe stato il passaggio in giudicato della sentenza (articolo 327 del C.p.c., cui rinvia l’articolo 38, comma 3 del d.lgs. 546/1992).

⁶⁹ Trattasi della disciplina in ordine alle “*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.*”.

Antecedentemente all'intervento interpretativo del legislatore vi erano due orientamenti circa l'ufficio al quale il contribuente avrebbe dovuto notificare la sentenza ai fini del decorso del termine breve per l'impugnazione:

- a) il primo orientamento, consolidato nella giurisprudenza della Corte di cassazione voleva che *“qualora l'amministrazione finanziaria sia stata in giudizio senza l'assistenza dell'avvocatura dello Stato ed un privato voglia notificarle una pronuncia di secondo grado... egli debba indirizzarla direttamente all'ufficio finanziario che ha emesso l'atto oggetto del giudizio”*⁷⁰;
- b) il secondo orientamento, accolto in una prima, ma isolata sentenza della Corte di cassazione⁷¹, voleva che le notifiche fossero indirizzate presso l'Avvocatura generale dello Stato in Roma.

La corretta identificazione dell'ufficio verso il quale notificare la sentenza è fondamentale: laddove la notifica della sentenza venga rivolta all'ufficio sbagliato sarebbe da considerarsi come inesistente e, conseguentemente, andrebbe ad operare il c.d. *termine lungo* per l'impugnazione.

In siffatto contesto, ammesso che fosse ravvisabile per effetto di un'unica sentenza una situazione di incertezza, sarebbe stato lecito aspettarsi tutt'al più il consolidamento dell'orientamento (quasi del tutto) omogeneo della Corte di Cassazione come esito di una disposizione di interpretazione autentica dell'articolo 38, comma 2 del d.lgs. 546/1992.

La scelta del legislatore, racchiusa all'art. 21, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133, mosse in una direzione inaspettata. La disposizione interpretativa stabilì, infatti, che *“L'articolo 38, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, si interpreta nel senso che le sentenze pronunciate dalle commissioni tributarie regionali e dalle commissioni tributarie di secondo grado delle province autonome di Trento e di Bolzano, ai fini del decorso del termine di cui all'articolo 325, secondo comma, del codice di procedura civile, vanno notificate all'Amministrazione finanziaria presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato competente ai sensi dell'articolo 11, secondo comma”*⁷², *del testo unico approvato con regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611, e successive modificazioni.”*

⁷⁰ Citazione tratta dal terzo punto del “Considerato in diritto” della sentenza della Corte costituzionale n. 525 del 2000.

⁷¹ Citazione tratta dal “Ritenuto in fatto” della sentenza della Corte costituzionale n. 525 del 2000.

⁷² Articolo 11, comma 2 del r.d. 1611 del 1933: *“Ogni altro atto giudiziale e le sentenze devono essere notificati presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato nel cui distretto ha sede l'autorità giudiziaria presso cui pende la causa o che ha pronunciato la sentenza.”*

La Corte di Cassazione, nell'ambito di un giudizio promosso dall'amministrazione finanziaria avverso una sentenza di una commissione tributaria regionale la quale era stata notificata dal contribuente presso l'ufficio delle imposte competente (il quale, sotto l'impero della disposizione interpretata, avrebbe dovuto ritenersi decaduto dal potere di impugnazione), rimesse gli atti alla consulta dubitando della legittimità costituzionale della disposizione interpretativa in ordine agli articoli 3, primo comma e 24, secondo comma della Costituzione. La questione si presentava rilevante in quanto dalla legittimità della disposizione interpretativa discendeva la possibilità di svolgere il giudizio in Cassazione, mentre dall'illegittimità della disposizione sarebbe conseguito il passaggio in giudicato del dispositivo della commissione tributaria regionale.

In particolare, la Corte di Cassazione dubitava della costituzionalità della disposizione interpretativa alla stregua del principio di ragionevolezza ed a quello della tutela del legittimo affidamento quali principi inespressi desumibili dall'articolo 3 C.

Quanto al richiamo in punto di ragionevolezza, i giudici della Cassazione rilevavano come *“la norma impugnata non troverebbe giustificazione, poiché: a) quando è stata emanata, non vi sarebbe stato più alcun contrasto interpretativo nella giurisprudenza della Cassazione riguardo alla notifica delle sentenze delle commissioni tributarie; b) il suo contenuto precettivo sarebbe innovativo e, comunque, chiaramente estraneo alla formulazione della norma originaria, imponendo - in riferimento alla notifica delle sole sentenze emesse in secondo grado (mentre prima la disciplina doveva ritenersi identica per entrambe le fasi di merito) e con effetto retroattivo - un'interpretazione diversa sia da quella consolidata nella giurisprudenza di legittimità, sia da quella comunque fatta propria inizialmente dalla Cassazione.”*.

Partendo dall'argomentazione circa l'assenza di contrasto giurisprudenziale, i giudici della consulta sembrano avvertire la necessità di chiarire che *“il legislatore può adottare norme che precisino il significato di altre disposizioni legislative... anche in presenza di un indirizzo omogeneo della Corte di Cassazione quando la scelta imposta dalla legge rientra tra le possibili variabili di senso del testo originario, con ciò vincolando un significato ascrivibile alla norma anteriore”*. La Corte costituzionale sembra quindi rimanere ferma sulle sue posizioni in punto di ragionevolezza ed in un passaggio successivo della sentenza sembra sentire altresì la necessità, con riguardo alle possibili variabili di senso della disposizione interpretata, di definire la scelta del legislatore *“difficilmente”* rinvenibile; chiara è la connotazione negativa che danno i giudici costituzionali a tale difficoltà – *“anche il contribuente più scrupoloso difficilmente avrebbe potuto pensare che la notifica delle sentenze tributarie di secondo grado, ricorribili per cassazione, dovesse essere effettuata presso*

l'Avvocatura distrettuale dello Stato, ma tutt'al più presso quella generale” – ma non sembrano volersi spingere ad affermare l’estraneità del risultato ermeneutico scaturente dalla disposizione interpretativa rispetto alla disposizione interpretata in termini netti.

Il secondo aspetto d’interesse attiene all’oggetto del sindacato di ragionevolezza: non la norma rinvenibile per mezzo della disposizione interpretativa *in sé e per sé*, ma la sua portata retroattiva (anche in questo caso la Corte conferma il suo storico indirizzo in punto di interscambiabilità tra disposizione di interpretazione autentica e legislazione retroattiva: *“l’effettivo problema da affrontare nella presente fattispecie non è quello relativo alla natura di tali leggi [di interpretazione autentica], ma investe sostanzialmente i limiti che esse incontrano quanto alla loro portata retroattiva.”*).

Torna ora comodo anticipare l’esito del sindacato di costituzionalità: la disposizione interpretativa è stata dichiarata incostituzionale con riferimento all’articolo 3 C., rimanendo assorbito il profilo relativo alla lesione del diritto alla difesa.

La Corte costituzionale nel sancire l’incostituzionalità della disposizione di interpretazione autentica l’ha delimitata *“nella parte in cui estende anche al periodo anteriore alla sua entrata in vigore l’efficacia dell’interpretazione autentica da essa dettata dell’art. 38, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546”*.

Il lettore rifletta su quanto si è detto in ordine alle critiche alla teoria circa la natura costitutiva delle leggi di interpretazione autentica. Tra le diverse critiche ve ne era una molto puntuale circa il carattere consuetudinario dell’attribuzione di una naturale retroattività alle disposizioni interpretative: in base all’assunto sostenuto dai teorici della natura costitutiva delle disposizioni interpretative circa la loro connaturata retroattività, stante l’espunzione della parte retroattiva della norma ad opera della Consulta, si potrebbe asserire la degradazione della disposizione interpretativa a disposizione innovativa; ma se così fosse ci si potrebbe domandare perché la Corte non abbia dichiarato incostituzionale l’articolo 21, comma 1 della legge n. 133 del 1999 con la formula *“limitatamente alle parole”*, ovvero espungendo la porzione dell’enunciato⁷³ che stabilisce come *“L’articolo 38, comma 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 si interpreta nel senso che”*.

Nel ragionare circa il fondamento del mancato ricorso della Corte costituzionale ad una sentenza di illegittimità parziale testuale, si potrebbe forse scorgere una sconfessione del

⁷³ Una sentenza che disponesse in tal senso sarebbe definibile come sentenza di illegittimità parziale testuale. In tal senso M. BELLOCCI e T. GIOVANNETTI (a cura di). *Il quadro delle tipologie decisorie nelle pronunce della Corte costituzionale* [online]. Disponibile su: https://www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/STU%2019_Tipologia_decisioni.pdf

rapporto consustanziale tra interpretazione obbligatoria imposta dal legislatore e retroattività della disposizione interpretativa.

L'ultimo aspetto di interesse attiene al principio costituzionale in base al quale la Consulta è pervenuta alla declaratoria di incostituzionalità: non il generale principio di ragionevolezza, ma bensì quello della tutela del legittimo affidamento posto sulla certezza dell'ordinamento giuridico (prosegue al paragrafo successivo).

Paragrafo 4.3 – Il principio della tutela del legittimo affidamento

Per comprendere il principio del legittimo affidamento con riferimento alle leggi di interpretazione autentica si ritiene necessaria una premessa rispetto al principio della buona fede.

Il principio di buona fede, che nel nostro codice civile permea i rapporti contrattuali tra i privati, è definibile in base ad una duplice connotazione⁷⁴: a) da un lato, vi è la buona fede soggettiva, la quale consiste nella convinzione personale di un soggetto di essersi comportato secondo canoni di correttezza nei confronti di una o più controparti di un rapporto giuridico, b) dall'altro lato, vi è la buona fede oggettiva, la quale consiste in una valutazione spersonalizzata rispetto alla correttezza dello svolgimento di un rapporto giuridico.

Storicamente il principio della buona fede si riteneva circoscritto all'ambito dei rapporti tra privati, dovendosi invece ritenere che nel rapporto tra il privato e lo Stato l'interesse del secondo fosse preminente in quanto espressione dell'interesse dell'intera collettività⁷⁵. A partire dagli anni Novanta del secolo scorso, il principio di buona fede ha iniziato ad affermarsi anche in ambito pubblicistico; con specifico riferimento alla materia tributaria il principio trova consacrazione legislativa all'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente.

La buona fede oggettiva rappresenta la fundamenta rispetto alla quale può venirsi ad ingenerare l'affidamento di un soggetto: quando le parti di un rapporto agiscono in un contesto di correttezza, si ha spazio per la nascita di reciproche aspettative in ordine alle sue modalità di svolgimento; in particolare, dando per assunto che lo Stato nelle sue articolazioni si comporti secondo buona fede, nel contribuente sorge l'aspettativa che le regole del gioco – con le parole di Zagrebelsky⁷⁶, lo “Stato del diritto” – non mutino unilateralmente ad opera della controparte (lo Stato).

A scanso di equivoci, giova ricordare che il principio della tutela del legittimo affidamento assume rilevanza rispetto ad una pluralità di direzioni⁷⁷. Un legittimo affidamento può essere infatti ricondotto: a) all'agire dell'amministrazione finanziaria nell'attuazione delle sue funzioni esecutive inerenti l'attuazione del prelievo (attuazione da intendersi in senso ampio, ovvero come riscossione, accertamento e – in una certa misura – determinazione del tributo);

⁷⁴ Rielaborazione del concetto espresso in F. AMATUCCI, 2018. *Principi e nozioni di diritto tributario*. Quarta edizione. Torino: Giappichelli. P. 49, nota 52.

⁷⁵ M. VILLANI, *Principio dell'affidamento in Fiscalitax*, 2009, fascicolo 9, P. 1181. Conforme F. AMATUCCI, 2018. *Principi e nozioni di diritto tributario*. Quarta edizione. Torino: Giappichelli. P. 49.

⁷⁶ G. ZAGREBELSKY, 1987. *Manuale di Diritto costituzionale*, I. Torino: UTET. Pagina 91.

⁷⁷ A. MARCHESELLI, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività* in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, fascicolo 3, p. 442.

b) all'agire del legislatore, il quale stabilisce tanto il perimetro giuridico entro il quale l'amministrazione finanziaria deve espletare le sue funzioni, quanto gli oneri in capo al contribuente. È con riferimento al legittimo affidamento ingenerato dall'azione del legislatore che si vorrebbe concentrare l'attenzione, mentre sul tema dell'affidamento rispetto alla giurisprudenza consolidata si faranno alcuni cenni in sede di chiusura del paragrafo.

Per quanto concerne il legittimo affidamento del contribuente rispetto all'azione del legislatore, occorre innanzitutto individuare l'oggetto dello stato di fiducia. Tale oggetto consiste nella certezza del diritto, ovvero nel principio in base al quale un soggetto, nel compimento di un atto o di un fatto giuridicamente rilevante, dev'essere messo nelle condizioni di conoscere *a priori* le conseguenze giuridiche delle proprie azioni; al proposito è utile ricordare, seppure sia una cosa ovvia, che il tributo ha fondamento nella legge, pertanto, almeno con riferimento ai suoi aspetti essenziali, il legislatore deve farsi carico di assicurarne la certezza.

La valutazione circa la tutela del legittimo affidamento del contribuente rispetto all'azione del legislatore verte sulla congruità del comportamento del secondo rispetto a canoni oggettivi di buona fede. Si ritiene ragionevole rinvenire tali canoni nei precetti costituzionali che, in questa prospettiva, si pongono come limite all'azione del legislatore e garanzia nei confronti dei contribuenti. Per valutare il rispetto del legittimo affidamento dei contribuenti nella certezza del diritto sarà necessario, di volta in volta, individuare lo specifico precetto costituzionale in base al quale le aspettative del contribuente potranno dirsi illegittimamente vulnerate dall'intervento interpretativo del legislatore.

Nel curvare la tutela del legittimo affidamento del contribuente rispetto alle disposizioni di interpretazione autentica è importante osservare come il campo applicativo di predetta tutela debba essere limitato alla sola parte della disposizione che retroagisce gli effetti della nuova disciplina alterando *ex post* il rapporto tra Stato e contribuente. A differenza di quanto accade laddove si stia sindacando una disposizione in ordine sia alla ragionevolezza del suo contenuto precettivo, sia della sua applicazione retroattiva⁷⁸, il legittimo affidamento può essere fatto valere solo con riferimento al passato; ciò è connaturato alla ragione giustificatrice del principio che è quella di garantire la conoscibilità delle conseguenze giuridiche del proprio agire: la parte della disposizione che manifesta efficacia *pro futuro* non può ledere il rispetto di tale principio.

Descritta in questi termini la questione, è possibile inquadrare correttamente la parte dispositiva della sentenza della Corte costituzionale n. 525 del 2000 la quale aveva sancito

⁷⁸ Rispetto alle differenti direzioni verso cui può muovere il sindacato in punto di ragionevolezza di una disposizione di interpretazione autentica si veda il paragrafo precedente (4.2).

l'incostituzionalità della disposizione interpretativa⁷⁹ solo con riferimento ai suoi effetti retroattivi poiché, attraverso la modifica a posteriori dell'ufficio cui il contribuente avrebbe dovuto notificare la sentenza tributaria di secondo grado, *“è stato frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico”*. Quanto all'applicazione della disposizione con riferimento al momento successivo alla sua entrata in vigore, essendone assicurata la conoscibilità al contribuente, la Corte costituzionale osserva che *“Detta fondamentale garanzia [di tutela del legittimo affidamento] si arresta, peraltro, nel momento in cui la norma interpretativa è entrata in vigore”*.

Nel suo commento alla sentenza della Corte costituzionale n. 525 del 2000, il De Mita⁸⁰ – pur apprezzando la decisione della consulta nel suo complesso⁸¹ – assume una posizione critica rispetto alla declaratoria di incostituzionalità con riguardo alla sola efficacia retroattiva, asserendo che *“se la norma è irragionevole, è tutta incostituzionale, e non solo per la parte retroattiva, anche se questa era stata la finalità pratica perseguita.”*

A parere dello scrivente, l'aspetto evidenziato dall'autore sarebbe stato pertinente qualora l'oggetto del sindacato di costituzionalità fosse stato il contenuto precettivo della disposizione interpretativa, prescindendo dalla dimensione temporale (ovvero qualora oggetto del sindacato fosse stata la ragionevolezza dell'identificazione dell'Avvocatura distrettuale dello Stato quale ufficio destinatario della notifica di pubblicazione della sentenza). Dalla lettura del dispositivo, ed in particolare della sintesi del contenuto dell'ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale da parte della Cassazione, sembra che la questione sia inquadrata (e inquadrabile) più in termini di legittimo affidamento, che di ragionevolezza. Come scritto in precedenza, il giudizio di ragionevolezza s'incardina rispetto ad una valutazione di congruità tra mezzi e fini, pertanto, laddove ci si volesse interrogare sulla ragionevolezza prescindendo dalla dimensione temporale, ci si dovrebbe chiedere se l'invio della notifica di pubblicazione della sentenza all'Avvocatura distrettuale dello Stato (mezzo), sia compatibile con la finalità di garantire efficienza e certezza al sistema giuridico (fine): in questa prospettiva non si vede la sproporzione tra mezzo e fine, poiché ciò che veramente rileva rispetto alla finalità è che la notifica sia efficace. Tuttalpiù si potrebbe sostenere l'illogicità della scelta ermeneutica del

⁷⁹ La disposizione oggetto del sindacato di costituzionalità era l'articolo 21, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133 avente rubrica *“Disposizioni per il funzionamento dell'Amministrazione finanziaria”*.

⁸⁰ Per il commento integrale si veda E. DE MITA, 2003. *Fisco e Costituzione, volume III: 1993 – 2002*. Milano: Dott. A. Giuffrè editore. Pp. 965-966.

⁸¹ *Id*, p. 966: *“La sentenza 525/2000 della Corte Costituzionale va segnalata come decisione di grande pregio costituzionale. C'è da dire che il diritto tributario in Italia sarebbe altra cosa se tutte le sentenze della Corte in materia fosse di questa sensibilità verso la valorizzazione dei principi [in questa sede] richiamati.”*

legislatore, ma tale illogicità, per quanto deprecabile, non può essere ritenuta rilevante in ordine alla tutela del contribuente. Il contribuente ha piuttosto l'interesse a conoscere *a priori* l'ufficio destinatario della notifica, perché il suo interesse legittimo consiste nell'efficacia della notifica stessa (quale condizione per l'eventuale espirazione del termine di impugnazione della sentenza da parte dell'ente impositore): questa è chiaramente una questione di legittimo affidamento.

Conseguenzialmente, si potrebbe sostenere che, per quanto concerne la sua efficacia per il futuro, la disposizione di interpretazione autentica porti benefici in termini di certezza del diritto (dunque, di riflesso, in termini di futuro legittimo affidamento del contribuente), la quale verrebbe addirittura ad essere rafforzata: seppure la scelta ermeneutica del legislatore possa essere definita particolare (almeno nella misura in cui opta per una norma mai rinvenuta sotto l'impero della sola disposizione interpretata), questa va ad eliminare ogni residua incertezza sull'ufficio al quale il contribuente deve notificare la sentenza tributaria di secondo grado e, mi si perdoni la ripetizione, l'interesse del contribuente è giustappunto quello di conoscere l'ufficio al quale destinare la notifica.

Qualche capoverso addietro si è scritto circa la necessità di rinvenire un qualche precetto di natura costituzionale cui ricollegare la valutazione in punto di rispetto del principio di tutela del legittimo affidamento del contribuente nella certezza del diritto (tributario).

Nel caso della sentenza della Corte costituzionale n. 525 del 2000 il rispetto di tale principio è stato valutato in ordine alla ragionevolezza della modifica retroattiva dell'ufficio destinatario delle notifiche di secondo grado nel processo tributario: l'efficacia retroattiva della norma (contenuto) era incongrua rispetto al fine perseguito (la tutela della certezza del diritto). Tale conclusione si può evincere tanto dalle argomentazioni della Corte costituzionale, quanto dal precetto costituzionale rispetto al quale la consulta dichiarò incostituzionale la parte retroattiva della disposizione, ovvero l'articolo 3 C. (avendo la Corte costituzionale già rinvenuto l'illegittimità incostituzionale della disposizione sulla scorta dell'articolo 3 la valutazione sull'eventuale violazione dell'articolo 24 rimase impregiudicata).

Nella sentenza n. 44 del 1966 sulla tassazione retroattiva degli incrementi di valore delle aree fabbricabili realizzatisi fino ai dieci anni antecedenti all'entrata in vigore della legge istitutiva dell'imposta⁸², la Corte costituzionale, ragionando circa la conservazione della capacità contributiva nel tempo, introdusse nei suoi argomenti relativi alle decisioni concernenti

⁸² Si ricorda al lettore che nella sentenza in discorso fu oggetto di sindacato di costituzionalità una disposizione innovativa con efficacia retroattiva la quale non costituiva una disposizione di interpretazione autentica.

imposizioni retroattive, quello della “*prevedibilità dell’imposta*”. In particolare, la Corte costituzionale lasciava intravedere che siffatta prevedibilità potesse attenuare la portata garantistica del principio di capacità contributiva. D’altro canto, emergeva uno speculare principio di illegittimità costituzionale dell’imposizione retroattiva imprevedibile cui la Corte costituzionale, in quell’occasione, fece ricorso per dichiarare l’incostituzionalità della legge istitutiva dell’imposta sull’incremento di valore delle aree fabbricabili. Quello dell’illegittimità costituzionale dell’imposta imprevedibile è, evidentemente, un principio riconnesso alla tutela del legittimo affidamento del contribuente nella sua declinazione di “calcolabilità” *a priori* del carico fiscale determinato dall’accadimento di un atto o di un fatto economico.

Anche in questa sede giova un confronto tra la sentenza da ultimo citata e la sentenza della Corte costituzionale n. 315 del 1994⁸³ (quest’ultima relativa alla tassazione retroattiva delle plusvalenze conseguite a seguito di cessioni, anche volontarie, di immobili all’esito di procedimenti espropriativi). In quest’ultima sentenza, a differenza della sentenza n. 44 del 1966, è ravvisabile nella disposizione sindacata una possibile interpretazione autentica.

Con riferimento all’argomento della prevedibilità dell’imposizione, la Corte costituzionale in quell’occasione asserì che “*è dato [in base all’argomento della più compiuta configurazione della disciplina sulla tassazione dei redditi diversi derivanti da plusvalenze conseguenti alla cessione di beni immobili] rinvenire... un elemento di prevedibilità dell’imposta... che è da considerarsi rilevante per giudicare della conformità dell’art. 53 della Costituzione [della disposizione scrutinata]... specie se si tiene conto del breve lasso di tempo entro il quale [la] retroattività è destinata ad operare*”.

In questo caso, all’opposto di quanto visto nella sentenza n. 525 del 2000, l’argomento della prevedibilità è stato utilizzato come limite alla tutela del legittimo affidamento (o, in termini forse più puntuali, è stato utilizzato come prova dell’inesistenza di un affidamento che fosse legittimo). La Corte costituzionale argomentò nel senso che qualora il contribuente sia nelle condizioni di prefigurarsi la possibilità che il legislatore introduca un’imposizione retroattiva, diligenza gli avrebbe imposto di accantonare le risorse necessarie per l’adempimento del debito d’imposta; a tale impostazione potrebbe forse ricondursi quello che, ad avviso dello scrivente, si presenta come un passaggio infelice, nel quale la Corte scrive che “*se la capacità contributiva è da intendere come attitudine ad eseguire la prestazione imposta, correlata non già alla concreta situazione del singolo contribuente, bensì al presupposto economico al quale*

⁸³ Le sentenze della Corte costituzionale n. 315 del 1994 e n. 44 del 1966 sono già state oggetto di un primo confronto nel paragrafo 3.2 dedicato all’indagine circa l’esistenza di uno specifico divieto di retroattività della legge in ambito tributario.

l'obbligazione è collegata, non può non essere indifferente la sorte che possano aver subito medio tempore i ricavi conseguiti."⁸⁴.

In ordine alla valutazione circa la prevedibilità dell'imposizione, e dunque dell'impossibilità che si configuri un legittimo affidamento riconducibile all'articolo 53 della Costituzione, la dottrina in ambito tributario valorizza due aspetti in particolare⁸⁵: a) il fattore temporale, rilevando come la prevedibilità dell'introduzione di un'imposizione retroattiva dovrebbe essere inversamente proporzionale rispetto al decorso del tempo; b) l'andamento dello sviluppo normativo.

Nel caso della sentenza n. 315 del 1994 la Corte costituzionale ha valorizzato entrambi gli aspetti appena citati. Nonostante il primo aspetto sopra citato effettivamente trovi risponidenza in una limitata retroattività (i tre periodi d'imposta antecedenti a quello di entrata in vigore della disposizione sindacata), la ricostruzione dell'andamento dello sviluppo normativo operata dalla Corte è foriera di qualche perplessità: nel richiamare l'essenziale di quanto già scritto in precedenza, nel metodo di individuazione casistica dei redditi assoggettabili ad imposizione – come nel caso dell'allora articolo 81 del T.U.I.R. – il principio ispiratore è quello della puntuale individuazione delle fattispecie tassabili. È chiaro che in questo caso il contribuente non sarebbe nelle condizioni di formulare previsioni circa l'individuazione di nuovi fatti tassabili: l'affidamento, per la Corte costituzionale evidentemente illegittimo, è riposto nell'imposizione dei soli fatti economici esplicitamente richiamati.

Il principio della tutela del legittimo affidamento ha conosciuto nel corso del tempo un progressivo ampliamento dei precetti costituzionali rispetto ai quali può emergere: l'articolo 53 C. ricopre sicuramente un ruolo preminente, ma dottrina e giurisprudenza costituzionale oggi sono concordi nel rinvenire la necessità di tutelare il legittimo affidamento con riguardo al principio di ragionevolezza, mentre sembra essere la sola dottrina a riconoscere la necessità di tutelare l'affidamento con riguardo al diritto di iniziativa economica privata sancito all'articolo 41 della Costituzione⁸⁶.

⁸⁴ Sentenza della Corte costituzionale n. 525 del 2000. Citazione tratta dal "*Considerato in diritto*".

⁸⁵ A. MARCHESELLI, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività* in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, fascicolo 3, p. 442.

⁸⁶ Nel presente lavoro si è trattato del rapporto tra legge di interpretazione autentica nell'ambito del diritto tributario e la libertà di iniziativa economica al paragrafo 3.4. Sui riferimenti alla dottrina si veda I. DE PASQUALE, *Interpretazione autentica e tutela del contribuente*, in *Rassegna tributaria*, 2013, n. 4, p. 813 e A. MARCHESELLI, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività* in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, fascicolo 3, p. 445.

Nella trattazione sin qui svolta si sarà notato che i termini “legittimo” e “affidamento” sono stati il più delle volte appaiati. In realtà l’affidamento “semplice” e l’affidamento “legittimo” sono due distinti concetti: l’affidamento semplice consiste nella mera aspettativa soggettiva⁸⁷, la quale non è meritevole di tutela sul piano giuridico, mentre l’affidamento legittimo rappresenta l’aspettativa soggettiva che, in ragione del principio di certezza del diritto, è meritevole di tutela.

Affinché l’affidamento possa qualificarsi come legittimo deve possedere due caratteristiche, ovvero l’oggettiva ragionevolezza e la meritorietà.

Quanto all’oggettiva ragionevolezza, declinando il concetto in termini positivi, essa consiste nel fatto che la fiducia del contribuente dev’essere riposta in una situazione giuridica connotata da generalità ed astrattezza, ovvero, declinando il concetto in termini negativi, non è meritevole di tutela l’aspettativa del contribuente riposta in una situazione di indebito vantaggio (un vantaggio, quindi, contrastante con i principi costituzionali). Ad esempio, non potrebbe generarsi un legittimo affidamento rispetto all’irrecuperabilità di una riduzione dell’aliquota d’imposta concessa alle società solo sulla base dell’adozione un determinato tipo societario (senza dunque che vi sia un’adeguata motivazione alla discriminazione così operata rispetto agli altri tipi sociali) per violazione dell’articolo 3 della Costituzione in punto di uguaglianza formale.

Nel percorso evolutivo dell’affidamento da uno stato di mera aspettativa soggettiva ad una situazione meritevole di tutela rileva, per l’appunto, anche la sua meritorietà. Nello specifico settore d’indagine la meritorietà si sostanzia nell’idea che la tutela dell’affidamento di un soggetto debba essere temperata rispetto ad altri interessi meritevoli di tutela che, di nuovo, si ritengono essere per il legislatore quelli emergenti dal dettato costituzionale. L’idea di fondo della meritorietà potrebbe allora trovare origine in una più moderna idea della preminenza dell’interesse collettivo su quello del singolo: mentre nel passato ove si trattasse di contrapposizione tra interesse pubblico ed interesse privato era negata alla radice la possibilità che si instaurasse uno stato di legittimo affidamento da parte del singolo, l’interesse della collettività oggigiorni si configura come un meno vincolante contro-limite; come intuibile le

⁸⁷ In tal senso deve intendersi il termine “affidamento” nella presente trattazione, salvo il caso in cui sia stato altrimenti qualificato.

due situazioni sono radicalmente diverse: un conto è vedersi negato il legittimo affidamento alla radice, altro conto è un suo bilanciamento⁸⁸.

Nel momento in cui si discute di tutela del legittimo affidamento e leggi di interpretazione autentica nell'ambito del diritto tributario, la valutazione sul rispetto del predetto principio deve vertere in primo luogo sulla buona fede oggettiva in ordine all'azione del legislatore (oggettiva nel senso che il giudizio da parte della Corte costituzionale sul rispetto del legittimo affidamento è impostato necessariamente rispetto al "prodotto legislativo", ovvero la legge e gli atti equivalenti ad essa che sono connotati da generalità ed astrattezza). Non si può tuttavia rifuggire da alcune considerazioni circa il tema dell'affidamento generato nel contribuente nei confronti della giurisprudenza, soprattutto nel caso si tratti di giurisprudenza di legittimità e laddove la fattispecie rispetto alla quale il contribuente nutra un affidamento sia oggetto di costante ed omogeneo orientamento da parte delle diverse corti di giudizio.

Secondo l'orientamento prevalente della Corte costituzionale non può ingenerarsi alcun legittimo affidamento rispetto ad un indirizzo giurisprudenziale, ancorché consolidato, non solo nella circostanza in cui sia presente un indirizzo giurisprudenziale minoritario che abbia rinvenuto una norma diversa da quella rinvenuta dalla giurisprudenza maggioritaria, ma anche qualora una disposizione di interpretazione autentica imponga retroattivamente una norma del tutto estranea alla disposizione interpretata essendo la denunciata incidenza "*un effetto insito nel fenomeno dell'interpretazione autentica*"⁸⁹.

La prima citazione di cui al paragrafo precedente è comune nel contenuto a molte sentenze della Corte costituzionale, ma sarebbe scorretto sostenere che questo sia l'atteggiamento esclusivamente adottato dai giudici della consulta: un esempio in senso contrario potrebbe essere quello dell'ampiamente discussa sentenza n. 525 del 2000. La questione è allora da inquadrarsi nella minore o maggiore disponibilità dei giudici della Corte costituzionale di farsi carico di un giudizio che si riduce necessariamente ad una valutazione di merito rispetto all'operato del legislatore, una tipologia di giudizio dalla quale la Corte, essendo fondamentale organo di garanzia, ha sempre cercato di rifuggire⁹⁰.

⁸⁸ Ad esempio, nella nostra giurisprudenza costituzionale in materia tributaria il principio del legittimo affidamento è spesso soccombente, ma ove l'esistenza di tale principio fosse negata alla radice neppure nel caso giudicato con la sentenza n. 525 del 2000 si sarebbe potuti pervenire ad una declaratoria di illegittimità costituzionale.

⁸⁹ Citazione della sentenza della Corte costituzionale n. 26 del 2003, richiamata in A. PUGIOTTO, *Le leggi interpretative a corte: vadedecum per giudici a quibus* in *Giurisprudenza costituzionale*, 2008, fascicolo 3, p. 2757. Si avverte il lettore che la sentenza non aveva ad oggetto una disposizione tributaria, ma una disposizione di interpretazione autentica appartenente ad altro settore dell'ordinamento.

⁹⁰ Nella sentenza della Corte costituzionale n. 118 del 1957 si legge, ad esempio: "*Per le materie diverse da quella penale, l'osservanza del tradizionale principio è dunque rimessa - così come in passato - alla prudente valutazione del legislatore, il quale peraltro - salvo estrema necessità - dovrebbe a esso attenersi, essendo, sia nel diritto*

Esemplare in tal senso è la divergenza osservabile nell'esito del sindacato di costituzionalità della vicenda sulla natura del termine per gli accertamenti sulle imposte sui redditi a seguito di controlli formali e della di poco successiva vicenda dell'identificazione dell'ufficio pubblico destinatario delle notifiche delle sentenze tributarie di secondo grado ai fini del decorso del c.d. *termine breve* di impugnazione. Nel primo caso, con la sentenza n. 229 del 1999, la Corte costituzionale ritenne la disposizione di interpretazione autentica che stabiliva l'ordinarietà del termine di cui all'articolo 36-bis del TUIR costituzionale, mentre nel secondo caso concluse nell'opposto senso dell'incostituzionalità della disposizione interpretativa espungendone la parte retroattiva della norma da essa desumibile.

In ambedue le fattispecie era ravvisabile una qualche forma di incertezza nella disposizione interpretativa (per correttezza bisogna comunque segnalare come tale incertezza fosse più marcata con riferimento alla natura del termine *ex art. 36-bis*) eppure l'approdo della Corte fu differente. Non si crede possa essere utile a comprendere le differenti conclusioni della Corte argomentando in ordine alla differente natura delle disposizioni (nel primo caso disposizione procedimentale, nel secondo caso disposizione processuale) almeno laddove si ragioni in termini di legittimo affidamento⁹¹.

Nel giudizio in punto di tutela del legittimo affidamento non può essere rilevante la discriminazione tra disposizioni sostanziali (inerenti alla struttura del tributo), procedurali (inerenti l'attuazione del tributo) e processuali (inerenti alla controversia tributaria): il principio di buona fede oggettiva, da cui scaturisce il riflesso principio di tutela del legittimo affidamento, è "*norma verticale, un principio di integrazione di ogni ordine di integrazione di ogni ordine di produzione codificata di del diritto...*"⁹². Si tratta, infatti, di un "[principio] *dal carattere universale e di importanza tale da poterlo qualificare principio costituzionale non scritto... [ed opera] abbracciando ogni branca dell'ordinamento*"⁹³.

pubblico che in quello privato, la certezza dei rapporti preferiti (anche se non definiti in via di giudicato, transazione, ecc.) uno dei cardini della tranquillità sociale e del vivere civile."

⁹¹ Il Marcheselli nel suo articolo (A. MARCHESELLI, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività* in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, fascicolo 3, p. 450) discute circa la speciale rilevanza della tutela del legittimo affidamento con riferimento alle disposizioni processuali osservando che "*Settore... nel quale certamente è più ragionevole l'affidamento del cittadino è quello processuale... in primo luogo... [perché] il processo è una realtà giuridica in senso ben più diretto e pregnante di un qualsiasi altro istituto giuridicamente qualificato... in secondo luogo, il primo affidamento di chiunque sia ammesso a svolgere un qualsiasi una attività ritualizzata è che la liturgia non cambi mentre il rito si consuma*". Il primo argomento lo si condivide ed è probabile, come nel caso della sentenza n. 525 del 2000, che vada ad incidere sulla sensibilità dei giudici della consulta, mentre non si comprende come il secondo argomento possa valere per le sole disposizioni processuali.

⁹² F. MERUSI, 2001. *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni «Trenta» all'«alternanza»*. Milano: Giuffrè editore. P. 7.

⁹³ M. VILLANI, *Principio dell'affidamento* in *Fiscalitax*, 2009, fascicolo 9, P. 1182.

Mutando l'angolo di visuale, sarebbe sufficiente osservare come una disposizione di interpretazione autentica sia in grado di produrre uno spiazzamento delle aspettative dei contribuenti, quale che sia la natura della disposizione interpretata: la disposizione interpretativa di natura sostanziale sulla tassazione delle plusvalenze da esproprio⁹⁴ tradiva l'aspettativa del contribuente alla definitiva acquisizione dell'intero ristoro economico conseguente al procedimento espropriativo, la disposizione interpretativa di natura procedimentale sul controllo formale delle dichiarazioni dei redditi⁹⁵ tradiva l'aspettativa della decadenza dell'amministrazione dal potere di rettificare gli errori formali eventualmente presenti all'interno della predetta dichiarazione e, infine, la disposizione processuale sull'ufficio destinatario delle notifiche di pubblicazione delle sentenze tributarie di secondo grado⁹⁶ avrebbe tradito l'aspettativa del contribuente nel passaggio in giudicato della sentenza, verosimilmente, a lui favorevole.

In conclusione, si ritiene, in conformità con la dottrina di cui si è presa visione, che il principio della tutela del legittimo affidamento nei confronti dell'azione del legislatore non sia adeguatamente valorizzato⁹⁷, soprattutto nella misura in cui non è possibile rinvenire nella giurisprudenza della Corte costituzionale un indirizzo definitivo circa la possibilità per il contribuente di nutrire un legittimo affidamento nei confronti della giurisprudenza consolidata; tra l'altro, come si è avuto modo di illustrare, l'orientamento prevalente della consulta è nel senso di inidoneità della giurisprudenza consolidata ad ingenerare nel contribuente un legittimo affidamento.

⁹⁴ Sentenza della Corte costituzionale n. 315 del 1994, con la quale si è sindacata la legittimità costituzionale dell'art. 11, nono comma, della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

⁹⁵ Sentenza della Corte costituzionale n. 229 del 1999, con la quale si è scrutinata la legittimità costituzionale dell'articolo 28 della legge 27 dicembre 1997, n. 449.

⁹⁶ Sentenza della Corte costituzionale n. 525 del 2000, con la quale si è scrutinata la legittimità costituzionale dell'articolo 21, primo comma, della legge 13 maggio 1999, n. 133.

⁹⁷ In tal senso M. VILLANI, *Principio dell'affidamento in Fiscalitax*, 2009, fascicolo 9; I. DE PASQUALE, *Interpretazione autentica e tutela del contribuente*, in *Rassegna tributaria*, 2013, n. 4; in vari articoli, di cui si cita il più rilevante, A. PUGIOTTO, 2008. *Le leggi interpretative a corte: vadedecum per iudici a quibus* in *Giurisprudenza costituzionale*, 2008, fascicolo 3.

Capitolo 5 – La legge di interpretazione autentica: una questione di allocazione tra poteri dello Stato

Paragrafo 5.1 – Introduzione

Nella trattazione sin qui svolta la tematica della legge di interpretazione autentica nell'ambito del diritto tributario è stata indagata in ordine al rapporto che si configura tra il contribuente e lo Stato unitariamente inteso. In particolare, si è tentato di delineare i principi cui il legislatore dovrebbe attenersi nel momento in cui interviene nell'ordinamento interpretando, ora per allora, le disposizioni tributarie.

Al lettore più accorto non sarà sfuggito che si tratta di una trattazione parziale, che trascura un'altra importante dimensione, ovvero quella dei rapporti tra poteri dello Stato. Stante la stretta correlazione tra il Governo (potere esecutivo) ed il Parlamento (potere legislativo), plasticamente rappresentata dalla necessità per il primo di ottenere la fiducia da parte del secondo, risulta comodo, ai fini della trattazione, riassumere i primi due poteri in un'unica categoria (impropriamente) identificata come “legislatore” per analizzare la dialettica che si sviluppa tra questo ed il potere giudiziario.

Riassumendo per sommi capi ciò che sarà utile per quanto si andrà ad affrontare, in precedenza si è descritto come la Corte costituzionale (che rappresenta organo sovraordinato rispetto a tutti i poteri dello Stato) abbia riconosciuto al legislatore la possibilità di interpretare la legge, anche retroattivamente, a) introducendo (obbligatoriamente) negli schemi argomentativi dei giudici norme estranee all'enunciato testuale interpretato *ex lege*, b) imponendo una scelta ermeneutica che, seppur rientri nell'ambito delle norme da sempre desumibili da un determinato enunciato testuale, avversi un indirizzo giurisprudenziale prevalente o, addirittura, consolidato.

Indagare però solo in questi termini il rapporto tra legislatore e magistratura sarebbe riduttivo. La questione è in realtà molto più ampia e profonda, poiché la sconfessione di una determinata linea giurisprudenziale per via legislativa altro non è che la c.d. *punta dell'iceberg*: certamente si tratta di un fenomeno di più facile osservazione grazie al termine di confronto rappresentato dalla norma introdotta autoritativamente dal legislatore rispetto a quella rinvenuta in sede giudiziale (soprattutto se rinvenuta in sede di giudizio di legittimità). Potremmo definirlo il “piano delle opinioni” e, nulla osta, che vi siano opinioni diverse.

L'altro piano è quello delle funzioni. La Costituzione repubblicana – al Titolo IV (La magistratura), Sezione I (Ordinamento giurisdizionale) – riconosce, da un lato, il potere giudiziario come distinto ed autonomo rispetto agli altri due poteri, dall'altro, prevede idonei

meccanismi volti ad assicurarne l'indipendenza. Nella prospettiva del potere giudiziario la disposizione di interpretazione autentica viene percepita come un'indebita intromissione da parte del legislatore nell'esercizio di una funzione che non è propria di quest'ultimo.

Tale fenomeno viene ad esacerbarsi qualora la disposizione interpretativa intervenga qualora la correlata disposizione interpretata sia oggetto di imminente attività ermeneutica da parte della Cassazione, oppure laddove la Cassazione veda ribaltato per via legislativa un suo consolidato orientamento giurisprudenziale. La maggiore importanza di un conflitto tra scelta ermeneutica imposta dal legislatore e scelta ermeneutica della Cassazione, rispetto ad un conflitto tra legislatore e corti di merito, attiene alla specifica funzione del giudice di legittimità il quale è istituzionalmente deputato all'esercizio della funzione nomofilattica (*ex* articolo 65 del R.D. n. 12 del 1941⁹⁸ in materia di "Ordinamento giudiziario").

L'atteggiamento della Corte costituzionale, largamente accondiscendente nei confronti del legislatore interpretante, ha portato la Corte di Cassazione ad assumere un atteggiamento di più o meno celata insofferenza⁹⁹ nei confronti del legislatore interpretante.

Naturalmente, per il fine di questo capitolo, assumono particolare rilievo le due occasioni in cui il giudice di legittimità ha ritenuto, seppur in termini differenti, di dover manifestare la propria insofferenza nei confronti degli interventi di interpretazione autentica in materia tributaria.

⁹⁸ Per comodità del lettore si riporta il testo del primo comma della disposizione: *"La corte suprema di cassazione, quale organo supremo della giustizia, assicura l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità, del diritto oggettivo nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni; regola i conflitti di competenza e di attribuzioni, ed adempie gli altri compiti ad essa conferiti dalla legge."*

⁹⁹ Quanto all'insofferenza non celata nei confronti delle disposizioni interpretative in ambito tributario si vedano *Cassazione, Sezioni Unite, 28 settembre 2006, n. 25506* in *Rivista di diritto tributario*, 2006, pp. 892-900 e *Cassazione, sezione tributaria, 23 settembre 2019, n. 23549* disponibile in http://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/23549_09_2019_no-index.pdf [data ultimo accesso: 24-01-2020].

Paragrafo 5.2 – L’articolo 36, comma 2 del d.l. n. 223 del 2006 concernente la definizione uniforme di aree fabbricabili

Nel paragrafo 2.1 si è già citata la sentenza della Cassazione civile a Sezioni Unite n. 25506 dell’11 novembre 2006. Non si ritiene utile richiamare in questa sede le diverse opzioni ermeneutiche che la giurisprudenza aveva estrapolato dal disposto dell’articolo 2 del d.lgs. 504 del 1992, piuttosto è di interesse ripercorrere il contesto nel quale l’intervento del legislatore si è inserito e la reazione degli ermellini conseguente al varo della disposizione di interpretazione autentica (articolo 36, comma 2 del d.l. n. 223 del 2006).

Per quanto attiene al contesto, è la stessa sentenza a riconoscere la persistente presenza di una duplice interpretazione della disposizione del 1992 in seno alla Corte di cassazione. Nella succitata sentenza sono infatti richiamati numerosi precedenti della stessa Corte sia in ordine al carattere sostanziale della qualificazione di un’area fabbricabile (dunque che valorizzavano il presunto accrescimento del valore di mercato di un’area non ancora concretamente fabbricabile, ma identificata come tale dallo strumento urbanistico adottato e non ancora perfezionato), sia in adesione ad un indirizzo “*formale-legalistico*” secondo il quale, affinché un’area fosse tassata in base a valori di mercato, sarebbe stato necessario il perfezionamento dell’*iter* per la fabbricabilità dell’area (in sostanza questo secondo indirizzo guardava alla concreta possibilità di utilizzare un’area a scopo edificatorio).

Rilevato il contrasto tra precedenti, su richiesta della sezione investita della fattispecie concreta (sezione tributaria), il Primo presidente della Corte di Cassazione decise di rimettere la trattazione della questione alle sezioni unite.

La rimessione alle sezioni unite, per quanto di nostro interesse, ai sensi dell’articolo 374, comma 2 del c.p.c. ha la specifica funzione di assicurare un’omogenea interpretazione del diritto all’interno della Cassazione qualora le sezioni semplici abbiano risolto le liti giudiziali in senso difforme tra loro: da ciò, anche in forza del successivo comma 3 della disposizione da ultimo richiamata (che prevede la rimessione da parte della sezione semplice alle Sezioni Unite laddove la prima ritenga di dover decidere in senso difforme rispetto ad un principio di diritto già enunciato dalle seconde) dovrebbe discendere il ricorso ad una norma uniforme da parte delle sezioni semplici.

Nel periodo intercorrente tra la rimessione degli atti da parte della sezione tributaria e la pronuncia delle Sezioni Unite, s’inserì l’intervento del legislatore. Tale intervento fu particolarmente sgradito alle sezioni unite le quali non mancarono di rilevare come a) *“l’intervento... del legislatore, piuttosto che dare forza alla soluzione adottata, che sarebbe*

stata recepita anche in assenza dell'imposizione ex auctoritate, l'ha indebolita in quanto può apparire inutilmente e dichiaratamente di parte”, b) “il legislatore è intervenuto quando le SS.UU. erano già state investite del contrasto e, quindi, era imminente la rimozione del contrasto stesso da parte di un giudice terzo, nell'esercizio della specifica funzione istituzionale di garante dell'uniforme interpretazione della legge”, c) “gli interventi interpretativi sono sempre pro Fisco, in quanto dettati da ragioni di cassa”, d) “nel caso di specie... non è facile distinguere l'amministrazione finanziaria, parte in causa, dal legislatore, posto che la norma interpretativa è stata approvata con decreto-legge del Governo, convertito in una legge, la cui approvazione è stata condizionata dal voto di fiducia al governo”.

S'invita a riflettere il lettore su due aspetti.

In primo luogo, le critiche della Cassazione al legislatore non sono argomenti utili alla soluzione del caso concreto portato all'attenzione della Corte; come rileva il Falsitta tali osservazioni costituiscono degli *obiter dictum* (considerazioni superflue)¹⁰⁰. Si trattò quindi di una fortissima manifestazione di malessere nei confronti degli interventi interpretativi del legislatore, ma non solo: si trattò anche di un fortissimo monito.

Infatti, in secondo luogo e guardando al contenuto in senso stretto delle argomentazioni della Cassazione, non si può non osservare come esse ben si prestassero a rappresentare i contenuti propri di un'ordinanza di rimessione degli atti alla Corte costituzionale. A conferma di ciò, depone un periodo della sentenza in particolare nel quale il collegio asserisce che *“se fosse stato diverso l'orientamento del Collegio (rispetto alla scelta legislativa), non ci si sarebbe potuto esimere dal valutare la compatibilità della procedura di approvazione [della disposizione interpretativa] con il perimetro costituzionale di cui all'art. 111 Cost.”.*

A parere dello scrivente, il richiamo al principio costituzionale di cui all'articolo 111 C., ed in particolare alla “parità delle parti” nel processo, appare opportuno: è di tutta evidenza come l'intervento del legislatore, pure prescindendo dalle motivazioni sottostanti, abbia avuto l'effetto pratico di rafforzare la posizione di una delle due parti della lite a scapito dell'altra.

Non si condivide, tuttavia, la configurazione, ad opera delle Sezioni Unite, di un rapporto identitario tra Governo ed amministrazione finanziaria, con il primo posto in una sorta di rapporto di sudditanza alla seconda (nella sentenza si legge, infatti: *“l'amministrazione finanziaria ha avuto il privilegio di rivestire il doppio ruolo di parte in causa e di legislatore e*

¹⁰⁰ Per il commento integrale alla sentenza dell'autore citato si veda G. FALSITTA, *Abuso di interpretazione autentica, obiter dictum e rispetto della parità delle parti sancita dai principi del giusto processo* in *Rivista di diritto tributario*, 2006, pp. 900-906.

che, in questa seconda veste, nel corso del giudizio ha dettato al giudice quale dovesse esse, pro domo sua, la corretta interpretazione della norma sub iudice”). Certamente è esecrabile l’alterazione dei rapporti di forza tra contribuente ed amministrazione finanziaria in pendenza di un processo, ma sarebbe forse bastato mettere in evidenza tale aspetto prescindendo da valutazioni che, per la loro gravità, avrebbero necessitato di un’argomentazione maggiore.

Il richiamo al rapporto identitario e di sudditanza tra amministrazione finanziaria e Governo sembra essere funzionale al collegio per asserire una potenziale ed ulteriore violazione di un precetto costituzionale, ovvero l’articolo 97 C. in materia di buon andamento ed imparzialità della pubblica amministrazione. Per quanto scritto nel capoverso precedente, si ritiene il richiamo all’articolo 97 inconferente.

A questo punto lecito è domandarsi il perché, in quell’occasione, le Sezioni Unite non abbiano chiesto l’intervento della consulta. Ad avviso dello scrivente è dirimente alla comprensione del mancato sindacato di costituzionalità la “convergenza ermeneutica” verificatasi tra legislatore e giudice di legittimità: ammesso che la Corte costituzionale avesse dichiarato la questione non manifestamente infondata, l’asserita violazione del principio della parità delle parti avrebbe dovuto trovare contemperamento con il generale principio di ragionevolezza, ma in tale circostanza furono le stesse SS.UU. a ritenere ragionevole la scelta ermeneutica del legislatore (le SS.UU., infatti si esprimono nella sentenza nel senso che: *“La soluzione adottata dal legislatore, per quanto non abbia bisogno di avalli giurisprudenziali..., sembra la più aderente ad un corretto e realistico approccio al problema in esame”*). Inoltre, in virtù della convergenza ermeneutica, l’intervento del legislatore nella prospettiva della Corte di cassazione si configurava come *tamquam non esset*, dunque non si sarebbe potuto rilevare un ipotetico oggetto di contendere.

Paragrafo 5.3 – Rilevanza della vicenda circa la riqualificazione degli atti ai fini dell'applicazione del tributo di registro

Nell'ambito dell'indagine circa l'incidenza delle leggi di interpretazione autentica di natura tributaria nel rapporto tra poteri dello Stato, particolare interesse suscita la vicenda della riqualificazione degli atti ai fini dell'applicazione del tributo di registro. Si tratta di una vicenda oggetto di dibattito almeno da novant'anni, ma nell'ultimo quinquennio si è avuta una fortissima accelerazione circa il rinvenimento della corretta norma da associare all'enunciato testuale di cui all'articolo 20 del d.p.r. n. 131 del 1986 (da questo momento in poi denominato "TUR").

In prima battuta, si ritengono rilevanti in ordine alla succitata accelerazione i seguenti interventi normativi: a) l'introduzione di una generale clausola anti-abuso all'interno del corpo dello Statuto...¹⁰¹, b) la novella dell'articolo 20 del TUR ad opera della legge di bilancio per l'esercizio 2018¹⁰², c) la disposizione che qualifica la novella di cui al punto precedente come interpretativa dell'originario enunciato testuale dell'articolo 20 TUR ad opera della legge di bilancio per l'esercizio 2019¹⁰³; d) il rinvio alla disciplina dell'abuso del diritto contenuta all'interno dello Statuto... per quanto concerne le previsioni del TUR¹⁰⁴.

La vicenda della riqualificazione degli atti ai fini dell'applicazione del tributo di registro ben si presta ad essere raffrontata con quella della definizione uniforme di aree fabbricabili. La similitudine consiste nell'avversione alle disposizioni interpretative in materia tributaria dimostrata dalla Corte di cassazione, mentre le differenze attengono: a) alla convergenza ermeneutica tra amministrazione finanziaria e giudice di legittimità, b) alla refrattarietà della Corte di cassazione ad accettare l'interpretazione autoritativamente imposta dal legislatore, c) al coinvolgimento della Corte costituzionale nel conflitto tra potere giudiziario e legislatore¹⁰⁵.

In questa sede pare opportuno avvertire il lettore che, ancorché sia possibile rinvenire numerose ed importanti sovrapposizioni con quella che sarebbe un'analisi in senso stretto dell'interpretazione dell'articolo 20 TUR, la trattazione sarà declinata in ordine allo studio della contrapposizione tra poteri dello Stato; il tentativo sarà quindi quello di coniugare l'approccio narrativo (utile quindi a raccontare la vicenda), con l'approccio giuridico (utile quindi a comprendere le diverse posizioni in ordine all'interpretazione dell'articolo 20 TUR).

¹⁰¹ L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 10-bis.

¹⁰² L. 29 dicembre 2017, n. 205, articolo 1, comma 87, lettera a).

¹⁰³ L. 30 dicembre 2018, n. 145, articolo 1, comma 1084.

¹⁰⁴ L. 29 dicembre 2017, n. 205, articolo 1, comma 87, lettera b).

¹⁰⁵ Come chiarito in sede introduttiva, il richiamo al legislatore attiene tanto al Governo, tanto al Parlamento.

Paragrafo 5.4 – Le interpretazioni dell’articolo 20 del d.p.r. n. 131 del 1986 nel tempo e nello spazio

Il tributo di registro è presente nell’ordinamento italiano sin dagli albori dello Stato unitario¹⁰⁶: la prima legge sul tributo di registro è, infatti, la legge n. 585 del 1862. Già in quella legge era presente una disposizione deputata all’interpretazione degli atti presentati al registro la quale statuiva che *“La tassa è applicata secondo la intrinseca natura degli atti e dei contratti, e non secondo la loro forma apparente”*¹⁰⁷.

La formulazione originaria in punto di riqualificazione degli atti subì una prima modifica in tempi relativamente brevi. L’articolo 6 del r.d. n. 2076 del 1874 stabilì che *“Le tasse sono applicate secondo l’intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti, quando risulti che non vi corrisponda il titolo e la forma apparente”*.

Tra le due disposizioni, seppur cronologicamente ravvicinate, sono rinvenibili alcune differenze.

Innanzitutto, si noti il passaggio dalla “tassa” (al singolare) alle “tasse”: in apparenza potrebbe apparire uno slittamento semantico di poco conto, ma, come si vedrà, si trattò di un cambiamento che, permanendo nelle successive disposizioni sulla qualificazione degli atti, ha contribuito a valorizzare il ruolo del collegamento negoziale degli stessi. La disposizione del 1874 introduce poi due nuovi elementi: gli effetti degli atti e la forma apparente. Seguendo un approccio letterale sembrerebbe che: a) l’intrinseca natura dell’atto debba essere valorizzata a discapito di una qualificazione giuridica – *nomen iuris* – dell’atto errata e che b) gli effetti degli atti debbano essere prevalenti rispetto alla forma apparente.

Di tenore pressoché identico erano le due successive disposizioni in materia di qualificazione degli atti presentati al registro di cui all’articolo 6 del r.d. n. 217 del 1897 e all’articolo 8 del r.d. n. 3269 del 1923.

A partire dagli anni Trenta del secolo scorso, si sviluppò un importante dibattito dottrinale circa la natura degli effetti richiamati dall’articolo 8 del r.d. n. 3269 del 1923¹⁰⁸. Nel dettaglio si contrapposero due scuole di pensiero. Da un lato si collocava la c.d. *Scuola di Pavia* la quale propugnava la tassazione in base agli effetti *economici* degli atti presentati al registro

¹⁰⁶ Per una ricostruzione storica della nascita del tributo e dal suo recepimento nell’ordinamento italiano a partire dalla disciplina francese si veda G. FRANSONI, *Il presupposto dell’imposta di registro fra tradizione ed evoluzione* in *Rassegna tributaria*, 2013, pp. 955-973.

¹⁰⁷ L. 21 aprile 1862, n. 585, articolo 7.

¹⁰⁸ Notizia del confronto dottrinale si può rinvenire, a titolo esemplificativo, in F. TUNDO, *La cessione indiretta dell’azienda: la Cassazione persevera su una discutibile interpretazione dell’art. 20 della legge di registro* in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2014, pp. 615-616, note n. 9, 13, 14.

(nell'ottica, cioè, della tassazione del concreto arricchimento del contribuente), mentre dall'altro lato si collocava la restante dottrina sostenitrice della necessità di colpire gli effetti *giuridici* degli atti presentati al registro.

La diatriba dottrinale circa quali dovessero essere gli effetti colpiti da tassazione si risolse a favore della dottrina maggioritaria (quella contraria all'indirizzo della scuola pavese) in virtù della nuova formulazione della disposizione introdotta con il d.p.r. n. 634 del 1972: *“Le imposte sono applicate secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”*. Di identico tenore letterale era pure il successivo articolo 20 TUR nel testo vigente sino al 31 dicembre 2017.

La funzione dell'articolo 20 divenne quindi quella di (ri)qualificare, ove necessario, gli atti presentati alla registrazione qualora non si fosse osservata una corrispondenza tra il contenuto dell'atto ed il suo titolo. Ad esempio, se un contratto fosse stato qualificato come compravendita immobiliare, ma gli effetti giuridici desumibili dallo stesso fossero stati quelli propri di una locazione, ai fini del registro lo si sarebbe assoggettato al tributo nella misura prevista per la registrazione dei contratti di locazione immobiliare.

Rispetto a questa interpretazione della disposizione non si è trovata notizia di contrasti tra dottrina, legislatore e giudice di legittimità.

Il trascinarsi della vicenda fino ai giorni nostri deriva dall'attribuzione di un ulteriore significato all'articolo 20 TUR da parte del giudice di legittimità.

Paragrafo 5.5 – La disposizione sull’interpretazione degli atti quale clausola generale anti-abuso e la successiva mutazione in disposizione per la riqualificazione oggettiva degli atti

Come si scriveva in chiusura del paragrafo precedente, la Corte di cassazione rinvenne nella disposizione sulla qualificazione degli atti un ulteriore significato: l’articolo 20 TUR rappresentava secondo gli ermellini una generale clausola anti-abuso. Pertanto, nel caso in cui si fosse osservata la presentazione al registro di una sequenza di atti preordinata al raggiungimento di un unico regolamento di interessi ottenibile altresì mediante il ricorso a strumenti giuridici maggiormente idonei (nella specifica accezione di “lineari”), l’amministrazione finanziaria avrebbe titolo per rideterminare l’ammontare del tributo di registro.

E qui viene in rilievo il dato letterale enfatizzato nel paragrafo precedente: la declinazione al plurale del sostantivo “atti” potrebbe suggerire, o almeno rendere meno inverosimile, l’idea che attraverso il disposto dell’articolo 20 TUR sia possibile collegare, nei termini che saranno precisati a breve, una pluralità di atti giuridici.

Per comprendere appieno il punto potrebbe rivelarsi utile un esempio, spesso rinvenibile nelle sentenze del giudice di legittimità in ordine alla qualificazione degli atti. Ci si riferisce alla c.d. *cessione indiretta di azienda*.

Un’azienda può essere trasferita da un soggetto, sia esso persona fisica, sia esso persona giuridica, con due percorsi negoziali: o attraverso la cessione diretta del complesso aziendale oppure attraverso la cessione delle partecipazioni della società che detiene la proprietà dell’azienda. Forse banale, ma fondamentale è osservare come non necessariamente un’azienda sia inglobata all’interno di una società.

Ai fini dell’imposta di registro le due fattispecie, che da un punto di vista economico sono *tendenzialmente* coincidenti¹⁰⁹, sono assoggettate ad un differente regime fiscale: la cessione dell’azienda viene colpita da imposta proporzionale (con una differenziazione di aliquota tra beni mobili ed immobili), mentre nel caso della cessione di partecipazione l’atto è assoggettato ad imposta in misura fissa.

¹⁰⁹ Si è specificato “tendenzialmente” in quanto, a titolo esemplificativo, nel caso di trasferimento d’azienda, a norma dell’articolo 2112 c.c., il cedente ed il cessionario sono obbligati in solido, come regola generale, per tutti i crediti che il lavoratore aveva al tempo del trasferimento.

Il differente regime fiscale ai fini dell'imposta di registro e la possibilità per il soggetto titolare della proprietà delle partecipazioni di godere del regime c.d. di *participation exemption*¹¹⁰ ha portato numerosi operatori economici a preferire alla cessione diretta dell'azienda, il previo conferimento della stessa in una società di neo-costituzione in regime di neutralità fiscale (*ex* articolo 176 del TUIR), per poi procedere alla cessione delle quote di partecipazione della società all'operatore controinteressato all'acquisto.

La Corte di Cassazione in una prima fase della sua giurisprudenza ritenne che il percorso negoziale così come descritto nel capoverso precedente si ponesse in contrasto con l'articolo 20 TUR.

La Corte di Cassazione, stante anche il riferimento agli "atti" e non al singolo "atto", riteneva che l'atto presentato alla registrazione dovesse essere interpretato alla stregua dei canoni ermeneutici (dei contratti) applicabili nel comparto civilistico, valorizzando in particolare l'elemento della comune intenzione delle parti. Valorizzare quest'ultimo elemento significa indagare circa la causa concreta del contratto (l'interesse effettivamente perseguito) e, nel momento in cui vi siano una pluralità di contratti atti al perseguimento di un unico scopo unitario, significa valorizzare il loro collegamento funzionale quale mezzo per l'identificazione del negozio giuridico.

Sulla base del ragionamento di cui sopra, il giudice di legittimità riteneva corretta la (ri)qualificazione dell'atto in conferimento dell'azienda in società con successiva cessione delle partecipazioni in cessione diretta d'azienda.

La Corte di Cassazione in seguito mutò il proprio orientamento circa la natura anti-elusiva dell'articolo 20 TUR. Si ritiene che tale mutamento sia derivato dall'introduzione nel corpo dello Statuto... dell'articolo 10-*bis* il quale rappresenta la clausola generale anti-abuso applicabile a tutti i tributi previsti nell'ordinamento. Si noti che l'articolo 10-*bis* dello Statuto prevede delle garanzie procedurali a tutela del contribuente e l'esimente delle valide ragioni extra-fiscali.

Nella prospettiva degli ermellini l'articolo 20 TUR avrebbe quindi perso qualsiasi funzione: la norma che la Cassazione vi aveva rinvenuto era stata infatti "spostata" nello Statuto.

Per superare la difficoltà generata dall'introduzione della clausola generale anti-abuso, la Cassazione valorizzò un altro significato attribuibile all'articolo 20 TUR: la disposizione sulla qualificazione degli atti non costituisce clausola anti-abuso, ma "*concerne l'oggettiva portata*

¹¹⁰ D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 87.

effettuale dei negozi”¹¹¹. Spostando il fulcro dell’interpretazione (degli atti) sulla loro portata oggettiva, la Cassazione espunge il tema dell’esistenza o meno di un intento elusivo: la qualificazione degli atti ai fini dell’imposta di registro ha come scopo quello di “fotografare” la realtà. Trattandosi di clausola di qualificazione oggettiva “*la [sua] applicazione da parte dell’ufficio finanziario non è soggetta al contraddittorio endoprocedimentale*”¹¹².

¹¹¹ Cassazione, sezione tributaria, 15 marzo 2017, n. 6758.

¹¹² *Ibid.*

Paragrafo 5.5 – Il carattere interpretativo della modifica dell’articolo 20 del D.P.R. n. 131 del 1986 (articolo 1, comma 87 della legge n. 205 del 2017) ed il successivo chiarimento del legislatore (articolo 1, comma 1084 della legge n. 145 del 2018)

Stante il perpetrarsi di un’interpretazione funzionale dell’articolo 20 TUR da parte del giudice di legittimità, la quale valorizzava ai fini della qualificazione degli atti la loro causa concreta ed il collegamento negoziale tra gli stessi, il legislatore intervenne in occasione della legge di bilancio per l’esercizio 2018 modificando il testo della disposizione del 1986 (di identica formulazione rispetto a quella del 1972).

Nella nuova formulazione, tuttora vigente¹¹³, il testo dell’articolo 20 TUR recita: “*L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici, dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi.*”.

La nuova formulazione della disposizione sull’interpretazione degli atti si presenta idonea a precludere l’applicazione fatta dalla giurisprudenza di legittimità dell’enunciato nella sua formulazione previgente.

In particolare, la prima modifica *testuale* consiste nella declinazione al singolare del sostantivo “atto” – coordinata con l’esclusione degli “elementi desumibili dagli atti ad esso collegati” – la quale, in una certa misura, poteva deporre in ordine alla valorizzazione del collegamento negoziale.

La seconda modifica *testuale* consiste nell’esclusione dall’ambito dell’attività interpretativa degli “elementi extratestuali”. Escludere tali elementi implica, evidentemente, una forte delimitazione nella ricerca (ed eventuale enfaticizzazione), ai fini della qualificazione degli atti, della causa concreta.

Nel testo si è voluto mettere in particolare evidenza il carattere *testuale* delle modifiche. Ciò per un motivo ben preciso: la qualificazione di disposizione interpretativa non discende da un rapporto tra disposizioni, bensì da un rapporto tra norme; peraltro, l’assenza dell’esplicito richiamo alla funzione interpretativa della disposizione non è di per sé idoneo a smentirne tale carattere.

¹¹³ Si fa riferimento alla formulazione vigente al 24 gennaio 2020.

È allora evidente che l'attribuzione di un carattere interpretativo o meno alla novella risenta dell'interpretazione che un determinato soggetto dava al testo nella sua formulazione previgente: coloro che propugnavano l'attribuzione all'articolo 20 TUR della norma comunque desumibile dal testo novellato sosterranno il carattere interpretativo della modifica legislativa, mentre coloro che rinvenivano un significato differente (o, più precisamente, ulteriore) alla disposizione previgente, rispetto a quello desumibile dal nuovo enunciato testuale, riterranno la disposizione innovativa. I primi sono rappresentati dalla dottrina prevalente, mentre i secondi sono rappresentati dai giudici di legittimità.

Per quanto concerne il ruolo del legislatore, esso è successivamente intervenuto per dirimere la questione sul carattere interpretativo della disposizione. Circa la scelta del legislatore e le modalità con cui esso è intervenuto se ne scriverà diffusamente al paragrafo dedicato al tema.

Paragrafo 5.5.1 – La posizione della Corte Suprema di Cassazione e la posizione della dottrina maggioritaria

Già nel mese successivo all'entrata in vigore della nuova formulazione dell'articolo 20 TUR la sezione tributaria della Corte di Cassazione dovette confrontarsi con il tema della sua efficacia intertemporale.

Nel caso di specie¹¹⁴ i fatti contestati risalivano all'anno 2007 pertanto a) se fosse stato accertato il carattere innovativo della novella la sentenza avrebbe deposto a favore dell'amministrazione tributaria, mentre b) se fosse stato accertato il carattere interpretativo della novella la sentenza avrebbe deposto a favore del contribuente ricorrente.

In quell'occasione il collegio rilevò che non poteva trovare applicazione il testo dell'articolo 20 TUR nella sua nuova formulazione in quanto, rispetto al testo previgente, introduceva nuovi limiti all'attività di riqualificazione degli atti ed in particolare escludeva la norma sulla valorizzazione del collegamento negoziale che (secondo l'interpretazione della Corte di Cassazione) nella precedente formulazione trovava dimora.

Il collegio soggiungeva che la considerazione circa la possibilità di censurare il collegamento negoziale tra gli atti per via dell'articolo 10-*bis* dello Statuto... non poteva essere rilevante per sostenere il carattere interpretativo della novella in quanto l'articolo 10-*bis* sarebbe deputato al

¹¹⁴ La Sentenza della *Cassazione, sezione tributaria, 26/01/2018, n. 2007* concerneva la riqualificazione in cessione di immobile del conferimento in società di un immobile gravato da mutuo ipotecario con accollo alla conferitaria del mutuo ipotecario. La società conferente aveva versato l'imposta proporzionale rispetto al valore dell'immobile decurtato del valore del mutuo ipotecario, mentre l'amministrazione finanziaria aveva riqualificato l'operazione come cessione di immobile disconoscendo la decurtazione della passività legata al mutuo ipotecario.

contrasto all'abuso del diritto, mentre la disposizione dell'articolo 20 TUR rappresenterebbe un istituto teso alla mera riqualificazione giuridica degli atti.

La Corte di Cassazione ritenne altresì che non dovesse essere valorizzato, al fine di determinare il carattere interpretativo o meno della novella, il contenuto della relazione illustrativa alla legge di bilancio (del 2017) in quanto, nonostante nella relazione si facesse riferimento alla volontà di chiarire il portato dell'articolo 20 TUR, la disposizione nella quale trovava collocazione la novella dichiarava l'intento di apportare “*modificazioni*”.

L'orientamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione nell'anno 2018 circa il carattere innovativo della nuova formulazione dell'articolo 20 TUR introdotta dalla legge di bilancio per l'esercizio 2018 risulta essere stato omogeneo¹¹⁵.

La dottrina maggioritaria sosteneva invece il carattere interpretativo della novella¹¹⁶ in quanto dal nuovo enunciato testuale essa non avvertiva alcuna modificazione della norma la quale era da sempre ritenuta sottesa a) alla riqualificazione del singolo atto presentato alla registrazione, b) in base ai suoi effetti giuridici e c) prescindendo dalla causa concreta e dal collegamento negoziale.

¹¹⁵ Conformi: *Cassazione, sezione tributaria, 23 febbraio 2018, n. 4407*; *Cassazione, sezione tributaria, 28 febbraio 2018, n. 4589*; *Cassazione, sezione VI, 09 aprile 2018, n. 8619*.

¹¹⁶ Si veda: I. PELLECCCHIA e M. L. MARIELLA, *L'interpretazione degli atti ai fini del registro: l'epopea continua* in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2018, p. 399 ss.; F. TUNDO, *Sull'efficacia intertemporale del novellato art. 20 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131* in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2018, p. 783 ss. In senso contrario E. DELLA VALLE, *Operazioni straordinarie e “riqualificazione antiabuso” ai fini del registro: una storia infinita* in *Fisco*, 2019, p. 2707 ss.

Paragrafo 5.5.2 – La posizione del legislatore

Si viene ora al fulcro della questione, ovvero la posizione del legislatore circa il significato da attribuire alla disposizione modificativa dell'articolo 20 TUR.

La novella del 2017, come già descritto, ha dato adito a diverse posizioni circa la sua efficacia intertemporale: la Corte di Cassazione l'ha reputata una disposizione innovativa, mentre la dottrina vi ha rinvenuto un carattere interpretativo e, conseguentemente, un'efficacia retroattiva.

Per comprendere la posizione del legislatore conviene muovere dalla Relazione illustrativa alla legge di bilancio 2018¹¹⁷. In tale relazione, si sottolinea che l'obiettivo della novella è quello di *“dirimere alcuni dubbi interpretativi sorti in merito alla portata applicativa dell'articolo 20 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR)...”*. L'intento della modifica sembrerebbe, di primo acchito, quello di confermare il significato attribuito all'articolo 20 del TUR dalla dottrina prevalente a partire dal 1972.

Tale conclusione non si ritiene in realtà essere certa.

Occorre osservare come la relazione sottolinei che *“è evidente che ove si configuri un vantaggio fiscale che non può essere rilevato mediante l'attività interpretativa di cui all'articolo 20 del TUR, tale vantaggio potrà essere valutato sulla base della sussistenza dei presupposti costitutivi dell'abuso del diritto di cui all'articolo 10-bis [dello Statuto...]. In tale sede andrà quindi valutata, anche in materia di imposta di registro, la complessiva operazione posta in essere dal contribuente, considerando, dunque, anche gli elementi estranei al singolo atto prodotto per la registrazione, quali i fatti, gli atti e i contratti ed esso collegati.”*. Illuminante è l'esempio proposto nella relazione: *“Con le modalità previste dall'articolo 10-bis [dello Statuto], potrà essere, quindi, ad esempio, contestato l'abusivo ricorso ad una pluralità di contratti di trasferimento di singoli assets al fine di realizzare una cessione d'azienda.”*.

I passaggi della relazione sopra riportati impongono alcune riflessioni.

Innanzitutto, si ritiene necessario ragionare sul perché il Ministro dell'economia e delle finanze abbia ritenuto di dover mettere in relazione la modifica dell'articolo 20 del TUR con la disciplina dell'abuso del diritto di cui allo Statuto dei diritti del contribuente. Preliminarmente si può osservare che, nelle more del commento alla disposizione, vengono riportati ambedue gli orientamenti della Corte di Cassazione circa la funzione dell'articolo 20 del TUR (valenza

¹¹⁷ La relazione illustrativa è disponibile in <<https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/DF/333285.pdf>> [data ultimo accesso: 24-01-2020]. Il passaggio della relazione inerente alla novella dell'articolo 20 TUR è collocato a p. 122.

antielusiva vs valenza di riqualificazione oggettiva), ma, a ben vedere, l'estensore della relazione non prende posizione circa la validità o meno di tali approdi ermeneutici: li riporta, non li sconfessa e non li critica.

Un possibile schema di interpretazione potrebbe essere allora il seguente: il previgente testo dell'articolo 20 del TUR aveva la duplice funzione a) di clausola per la riqualificazione del singolo atto presentato alla registrazione e b) di clausola antielusiva volta alla valorizzazione della causa concreta e del collegamento negoziale tra gli atti.

La novella sembrerebbe allora assumere carattere interpretativo, ma in un senso diverso da quello attribuito dalla dottrina. Sembrerebbe assistersi, infatti, a quella che si potrebbe definire una "scissione normativa" del portato di cui all'articolo 20 del TUR:

<i>Tipologia di disposizione</i>	<i>Ante-novella del 2017</i>	<i>Post-novella del 2017</i>
Disposizione antielusiva	Articolo 20 TUR	Articolo 10-bis Statuto...
Disposizione interpretativa		Articolo 20 TUR

Ad accrescere il dubbio che la scelta del legislatore fosse stata quella di voler operare una "scissione normativa" come qui definita e descritta, vi è la formulazione della disposizione modificativa dell'articolo 20 TUR:

<i>Articolo 1, comma 87 della Legge n. 205 del 2017</i>
<p>Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni:</p> <p>a) all'articolo 20, comma 1:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) le parole: «degli atti presentati» sono sostituite dalle seguenti: «dell'atto presentato»; 2) dopo la parola: «apparente» sono aggiunte le seguenti: «, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi»; <p>b) all'articolo 53-bis, comma 1, le parole: «Le attribuzioni e i poteri» sono sostituite dalle seguenti: «Fermo restando quanto previsto dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, le attribuzioni e i poteri».</p>

La disposizione al punto b) modificò l'articolo 53-*bis* il quale, precedentemente, richiamava il D.P.R. n. 600 del 1973¹¹⁸ esclusivamente con riferimento ai poteri ed alle attribuzioni in capo all'amministrazione finanziaria con riferimento all'attività accertativa in materia di imposta di registro.

Stante le numerose sentenze in cui la Corte di Cassazione disconosceva il carattere interpretativo della disposizione e, dunque, la retroattività (o retrospettività della disposizione ove si aderisca alla teoria sulla natura dichiarativa) il legislatore intervenne nuovamente sul punto, in maniera assolutamente originale, con apposita disposizione inserita nella legge di bilancio per l'esercizio 2019.

Articolo 1, comma 1084 della Legge n. 145 del 2018

L'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

Quest'ultima disposizione, seppur inequivocabile nel suo contenuto precettivo, merita alcune osservazioni.

Il primo aspetto degno di nota è rappresentato dall'inserimento nell'ordinamento di una disposizione di interpretazione autentica di disposizione interpretativa. Ciò evidenzia la scarsa qualità nella produzione normativa nazionale: vero che è pacifica la possibilità di rinvenire il carattere interpretativo di una disposizione in base al rapporto che viene a configurarsi tra la norma desumibile dalla disposizione interpretata e norma desumibile dall'integrazione con la disposizione interpretante, tuttavia era altresì evidente, nel caso di specie, che il legislatore andava ad attribuire all'articolo 20 TUR una portata limitata da sempre sconosciuta dalla Corte di Cassazione; quest'ultima, anche per un dovere di coerenza rispetto alla propria giurisprudenza, mai avrebbe potuto attribuire un carattere interpretativo alla novella. Stante questa considerazione sarebbe stato opportuno chiarire il carattere interpretativo della novella sin dalla modifica dell'articolo 20 TUR operata nel 2017.

¹¹⁸ Nella sua formulazione attuale l'articolo 53-*bis* recita: “Fermo restando quanto previsto dall'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.”. Nella formulazione previgente non era presente la seguente norma: “Fermo restando quanto previsto dall'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212”.

Il secondo aspetto degno di commento è rappresentato dalla smentita di quello che sembrava essere (limitando l'indagine esclusivamente al dato normativo) l'intento del legislatore del 2017.

Poche righe addietro si è evidenziato come, tanto la relazione illustrativa, tanto la disposizione di legge, enfatizzavano la correlazione tra la modifica del corpo dell'articolo 20 TUR ed il richiamo all'articolo 53-*bis* TUR della disciplina dell'abuso del diritto prevista dallo Statuto.... Ebbene, il legislatore del 2018 attribuisce carattere interpretativo alla sola disposizione di cui alla lettera a). Si potrebbe immaginare, pertanto, che la disposizione di cui all'articolo 53-*bis* TUR abbia carattere innovativo (ciò non può essere tuttavia asserito con certezza in quanto, nell'indagine circa il carattere interpretativo della disposizione, la qualificazione di disposizione interpretativa assume un mero valore indiziario per l'interprete; osservando la questione da un'altra angolazione, come già scritto, il carattere interpretativo può derivare anche dal rapporto tra norme e non solo tra enunciati testuali¹¹⁹).

Sembrerebbe allora emergere una situazione molto particolare: per quanto attiene alla riqualificazione degli atti ai fini dell'imposta di registro coloro che abbiano visto la controversia instaurata fino al 31 dicembre 2018 vedrebbero preclusa la possibilità per l'amministrazione tributaria di valorizzare la causa concreta ed il collegamento negoziale attraverso la disciplina dell'articolo 10-*bis*, mentre coloro che vedranno la controversia instaurata dopo il 1 gennaio 2019 potrebbero subire la rideterminazione del carico del tributo di registro per via dell'articolo 10-*bis*.

¹¹⁹ In ordine al carattere interpretativo della modifica dell'articolo 53-*bis* si esprime positivamente M. DAMIANI, *L'art. 20 T.U.R., rimosso un feticcio e recuperato l'antidoto antiabuso* in *Corriere tributario*, 2018, p. 857 ss.

Paragrafo 5.6 – Una questione di presupposto

Avendo delineato le diverse posizioni degli attori in campo, a breve sarà possibile affrontare lo studio (limitato a quanto di nostro interesse) dell'ordinanza interlocutoria promossa dalla Corte di cassazione nei confronti del giudice costituzionale.

Per comprenderne compiutamente il contenuto è necessario affrontare un'ultima questione. Si tratta di una questione che, in apparenza, potrebbe sembrare totalmente avulsa rispetto al tema dell'interpretazione autentica dell'articolo 20 TUR, ma che, ad avviso dello scrivente, dovrebbe essere dirimente non solo per la comprensione del reale significato della disposizione sulla qualificazione degli atti, bensì dell'intera disciplina in materia di tributo di registro.

Si vuole affrontare il tema del presupposto del tributo.

Il tema si presenta rilevante in quanto, prescindendo dalla qualificazione formale attribuita del legislatore, inquadrare il tributo nell'ambito di un'imposta oppure di una tassa determina conseguenze differenti in ordine alla valenza del principio della capacità contributiva consacrato all'articolo 53 della Costituzione.

Si richiamano, in termini succinti, le nozioni di tassa e di imposta.

La tassa¹²⁰ rappresenta il corrispettivo dovuto da un determinato soggetto nei confronti di un'amministrazione pubblica; il soggetto (pubblico) destinatario del corrispettivo differenzia la tassa da un prezzo oppure da una tariffa. La tassa s'inquadra, dunque, nell'ambito di un rapporto di "controprestazione diretta": ad esempio, il cittadino che volesse entrare in possesso del passaporto sarebbe tenuto al pagamento del tributo, mentre il cittadino che non avesse tale esigenza non sosterebbe alcun esborso. Non necessariamente il contribuente deve avere la possibilità di scegliere se realizzare il presupposto ricollegato alla nascita dell'obbligazione tributaria: l'aspetto rilevante è il diretto vantaggio che lo stesso ottiene in cambio del versamento di denaro (si pensi, ad esempio, alla *Tassa sui rifiuti*: esigenze di salute pubblica e tutela dell'ambiente impongono la necessità di rendere obbligatorio il pagamento della tassa e il godimento del correlato servizio di asporto dei rifiuti, ma l'utente ne trae comunque un diretto vantaggio).

Secondo la dottrina prevalente, la tassa si colloca al di fuori dell'ambito operativo dell'articolo 53 C. in virtù della sua natura para-commutativa: lo schema di controprestazione (corrispettivo,

¹²⁰ Cfr. C. SACCHETTO, *Tassa* in *Enciclopedia del diritto*, volume XLIV, 1992. Milano: Dott. A. Giuffrè editore.

ovvero *tassa vs servizio*) pone la fattispecie al di fuori del perimetro di cui agli articoli 2 e 53 C¹²¹.

L'imposta rappresenta una prestazione patrimoniale, per l'appunto, imposta dallo Stato nei confronti di un determinato soggetto al fine di finanziare indistintamente il funzionamento dell'amministrazione pubblica. Il presupposto, a differenza della *tassa*, non consiste nel recepimento di un servizio quale controprestazione, ma nell'idoneità al pagamento del tributo in virtù di indicatori di forza economica (si pensi, ad esempio, all'*Imposta sul valore aggiunto*: il gettito di tale imposta è per buona parte destinato al *Fondo sanitario nazionale* attraverso il quale viene finanziato il SSN delle cui prestazioni il contribuente potrebbe, auspicabilmente, anche non necessitare).

Per comprendere appieno l'ordinanza della Corte di Cassazione e la disposizione sulla qualificazione degli atti si ritiene dirimente indagare circa la natura di *tassa* o di *imposta* del tributo di registro.

Preliminarmente, è interessante osservare come, dalla sua introduzione e fino al d.p.r. del 1972, le leggi sul tributo di registro lo identificavano quale "*tassa*", mentre successivamente il tributo assunse la qualifica formale di "*imposta*": non si ritiene che debba essere la qualificazione formale ad essere valorizzata nell'ambito dell'indagine, la quale deve invece basarsi rispetto all'inquadramento del tributo nelle fattispecie per come definite nelle pagine precedenti.

Al fine dell'indagine di natura sostanziale sulla qualificazione del tributo conviene muovere da una domanda. L'interrogativo che si ritiene necessario porsi è se all'esito della registrazione degli atti il contribuente riceve una controprestazione da cui lo stesso tragga un diretto vantaggio.

L'articolo 18 TUR in materia di "Effetti della registrazione" sembra dare risposta affermativa: a) la registrazione attesta l'esistenza degli atti e attribuisce ad essi data certa di fronte ai terzi a norma dell'art. 2704 del codice civile; b) l'ufficio del registro conserva gli originali e le copie degli atti; c) su richiesta delle parti contraenti, dei loro aventi causa o di coloro nel cui interesse la registrazione è stata eseguita, l'ufficio del registro rilascia copia delle scritture private, delle denunce e degli atti formati all'estero dei quali è ancora in possesso nonché delle note e delle richieste di registrazione di qualunque atto pubblico o privato.

¹²¹ Conformi: E. DE MITA, 1987. *Appunti di diritto tributario*, I. Milano: Giuffrè. P. 3 ss.; F. MOSCHETTI, 1973. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM. P. 99; G. GAFFURI, 1989. *Lezioni di diritto tributario*, Padova: CEDAM. P. 8; E. POTITO, 1978. *L'ordinamento tributario italiano*. Milano: Giuffrè.

Da questa disposizione emergere chiaramente il carattere di controprestazione: la prestazione patrimoniale è riconnessa all'erogazione di un servizio riassumibile nella funzione di assicurare la certezza del traffico giuridico a beneficio delle controparti rispetto alle quali gli atti siano rappresentativi di una posizione giuridica.

L'articolo 1 TUR, il quale identifica l'oggetto del tributo statuisce che *“L'imposta di registro si applica... agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione.”* Il fondamento della prestazione patrimoniale non è quindi l'operazione economica posta in essere dal contribuente, ma l'atto rappresentativo di tale operazione: l'operazione economica in sé e per sé, se ritenuta rilevante dal legislatore, sarà infatti (o, più correttamente, potrebbe essere) colpita da altro tributo.

Ad esempio, nel caso della plusvalenza derivante dalla vendita dell'immobile acquisito da meno di cinque anni questa concorrerà alla determinazione del reddito imponibile ai fini IRPEF con riferimento alla categoria dei redditi diversi e sarà assoggettata a tributo di registro in misura proporzionale per l'aliquota prevista dalla tariffa.

Laddove si ritenesse il tributo di registro una tassa, il tributo proporzionale rappresenterebbe la controprestazione rispetto ai “servizi” che l'Ufficio del registro è tenuto ad erogare nei confronti del contribuente. Nel caso in cui, invece, si considerasse il tributo come un'imposta si avrebbe una violazione del divieto di doppia imposizione (economica) con palese lesione del principio di cui all'articolo 53 C¹²²: il valore dell'operazione economica costituisce mero parametro per la determinazione del tributo, non la capacità contributiva discendente dall'atto.

L'amministrazione tributaria ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze aderiscono ad una tesi differente: il tributo di registro avrebbe la funzione di tassa qualora sia dovuto in misura fissa e di imposta qualora sia dovuto in misura proporzionale¹²³. Tale impostazione non si ritiene condivisibile: nulla vieta che una tassa trovi applicazione proporzionale, non essendo il sistema di quantificazione del tributo utile alla sua qualificazione. È sufficiente osservare come esistano tributi pacificamente riconoscibili come tasse i quali hanno addirittura una curvatura progressiva: basti pensare alle tasse universitarie il cui presupposto è rappresentato

¹²² F. MOSCHETTI, G. LORENZON, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, 1993. *La capacità contributiva*. Padova: CEDAM. P. 34.

¹²³ Cfr. *Ministero dell'Economia e delle Finanze – I Tributi nella storia d'Italia – 1862 Imposta di registro*, disponibile in <<https://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/1862-imposta-di-registro/>> [data ultimo accesso: 25-01-2020]; *Agenzia delle entrate, Imposta di registro – Che cos'è* disponibile in <<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/pagamenti/imposta-di-registro/cose-imposta-registro>>. Quest'ultima, in realtà, non attribuisce una qualifica al tributo, ma ne individua un duplice scopo da, sembrerebbe, porre in un piano paritetico: *“L'imposta sulla registrazione degli atti... ha il duplice scopo di fornire un'entrata fiscale e di remunerare lo Stato per il servizio che offre ai privati (conservare traccia di particolari atti in modo da conferire loro certezza giuridica)”*.

dall'iscrizione in una determinata facoltà ed il cui importo spesso è determinato sulla base di scaglioni progressivi in base alla situazione economica equivalente del nucleo familiare.

Paragrafo 5.7 – L’ordinanza di rimessione degli atti alla Corte costituzionale (Cassazione, sezione tributaria, n. 23549 del 23/09/2019)

Nell’ordinanza interlocutoria della Cassazione, il collegio dubita della legittimità costituzionale dell’articolo 20 TUR nella sua nuova formulazione per violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Nell’ordinanza la Cassazione ripercorre i passaggi essenziali del suo consolidato orientamento circa la valorizzazione della prevalenza della sostanza sulla forma nell’ambito applicativo dell’articolo 20 TUR:

- a) *«la natura di “imposta d’atto” propria dell’imposta di registro... non osta alla valorizzazione complessiva di elementi interpretativi esterni e di collegamento negoziale; dal momento che l’“atto presentato alla registrazione” non si identifica con il sostrato materiale o cartaceo che lo contiene e veicola (“atto-documento”), bensì con l’insieme delle previsioni negoziali preordinate, anche mediante collegamento e convergenza finalistica, al perseguimento di una programmata regolazione unitaria degli effetti giuridici derivanti dai vari negozi collegati (“atto-negozio”)...»;*
- b) *«il recupero di elementi negoziali esterni e collegati all’atto presentato alla registrazione risponde all’esigenza di evidenziare, appunto in attuazione della regola per cui la sostanza vince sulla forma, la causa reale di tale atto, assunta quale criterio ispiratore [dell’] attività di qualificazione negoziale volta all’emersione della materia imponibile[,] che, per sua natura, non può essere lasciata alla discrezionalità delle parti contribuenti né a quello che le parti abbiano dichiarato...»;*
- c) *«pur conservando una loro causa autonoma, i diversi contratti legati tra loro dal collegamento funzionale sono finalizzati ad un unico regolamento dei reciproci interessi»;*
- d) *«la circostanza che la qualificazione dell’atto debba avvenire secondo gli effetti “giuridici” del medesimo, e che sempre in ragione di tali effetti “giuridici” sia in pratica applicata la tariffa d’imposta, non preclude che si attribuisca rilevanza, visto anche il sostrato prettamente economico del principio di capacità contributiva, a quello scopo economico unitario ed ultimo infine raggiunto dalle parti proprio attraverso la combinazione ed il coordinamento degli effetti giuridici dei singoli atti; che proprio in questo si realizza la causa concreta (o “reale” che dir si voglia) dell’atto e si disvela la sua “intrinseca natura”.».*

La Corte di Cassazione, dopo aver richiamato il suo orientamento, affronta in prima battuta il tema dell’asserita violazione del principio di capacità contributiva ex articolo 53 C.

Innanzitutto, la Corte esclude che la norma da essa costantemente applicata si ponga in contrasto con l’articolo 41 C. in quanto la riqualificazione operata nel senso da essa rinvenuto non preclude la possibilità per il contribuente di porre in essere l’operazione, ma si risolve semplicemente *“nell’applicazione della disciplina impositiva più appropriata al caso”*. Continua la Corte asserendo che la scelta in ordine alla valorizzazione della causa concreta e del collegamento negoziale derivava dalla necessità di rispettare il criterio generale

dell'interpretazione costituzionalmente conforme: rinvenendo nel tributo di registro un'imposta la Corte non avrebbe potuto fare altro se non garantire, nella sua prospettiva, il principio di capacità contributiva. Specularmente, la norma imposta dal legislatore nel 2018 è ritenuta dalla Cassazione incostituzionale, perché, arrestandosi l'indagine sulla qualificazione degli atti all'esame del singolo atto presentato ed escludendo a) gli elementi extra-testuali e b) il collegamento negoziale non può aversi *“piena contezza e ricostruzione della forza economica e della capacità contributiva espresse dall'operazione.”*

Tale censura non necessita di particolari commenti in quanto perfettamente coerente rispetto alla norma estrapolata dalla Cassazione dalla disposizione dell'articolo 20 TUR. La questione sul punto si risolverà in base alla natura che la Corte costituzionale attribuirà, più o meno implicitamente, al tributo di registro.

Se la consulta perverrà alla conclusione che il tributo di registro sia, coerentemente con la sua qualificazione formale, un'imposta, verosimilmente dovrà valorizzare la causa concreta ed il collegamento negoziale in quanto rappresentativi della reale capacità contributiva di un determinato soggetto. In tal caso la censura relativa all'articolo 53 C. dovrebbe essere accolta.

Se, al contrario, la consulta rinverrà nel tributo di registro la natura sostanziale di tassa il parametro della capacità contributiva dovrebbe essere estraneo alla valutazione di costituzionalità del novellato articolo 20 TUR. In tal caso la censura relativa all'articolo 53 C. non dovrebbe essere accolta.

Coerentemente con quanto già scritto precedentemente in punto di presupposto del tributo, si ritiene che la Corte costituzionale perverrà alla seconda conclusione. Non si crede, tuttavia, che la Corte costituzionale si esprimerà in termini netti circa la natura (di tassa o di imposta) del tributo. L'atteggiamento che traspare dalla lettura delle altre sentenze citate nel presente elaborato sembra, infatti, essere quello di argomentare le proprie decisioni nei minimi termini possibili (verosimilmente al fine di evitare accuse di parzialità). Una scelta sul punto, seppure celata, la Corte dovrà comunque farla, in quanto è proprio questo il fulcro della questione.

Quella relativa alla violazione dell'articolo 53 C. non è l'unica censura mossa dalla Cassazione: in seconda battuta la medesima corte lamenta una possibile violazione dell'articolo 3 C. in punto di uguaglianza.

La Cassazione afferma che la limitazione dell'indagine sulla qualificazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro *“provoca ripercussioni anche sul principio di uguaglianza, dal momento che a pari manifestazioni di forza economica (e quindi di capacità*

contributiva) non possano corrispondere imposizioni di diversa entità: a seconda, per esempio, che si tassi la cessione unitaria di azienda ovvero i vari atti di dismissione dei singoli cespiti strumentali che la compongono; ovvero che si tassi l'acquisizione dell'azienda a seconda che ad essa si pervenga attraverso una cessione diretta invece che mediante l'articolazione di un conferimento societario e di una successiva cessione di quote.".

Il richiamo all'articolo 3 C. operato dalla Cassazione, nei termini di cui sopra, non sembra essere corretto.

La questione del principio di uguaglianza si ritiene debba essere osservata rispetto alla circostanza che i contribuenti siano eguali rispetto alla possibilità di optare per i diversi percorsi negoziali; esemplificando, si ha disequaglianza nel caso in cui, riprendendo il primo esempio fatto nella citazione, senza alcuna giustificazione ad un contribuente sia consentito di cedere con un c.d. *contratto a gradini*¹²⁴ l'azienda, mentre, ad un altro, tale possibilità sia preclusa senza che vi sia alcuna ragionevole giustificazione a supporto della discriminazione. In altri termini, il principio di uguaglianza si sostanzia nel garantire a tutti la libertà di scelta dell'assetto negoziale attraverso il quale perseguire i propri interessi.

L'interpretazione della Corte di Cassazione del principio di uguaglianza desta un certo turbamento: la Corte sembra non considerare che nel nostro sistema costituzionale vale il, seppur attenuato, principio della libera iniziativa economica.

Ad avviso dello scrivente, con riferimento all'articolo 3 C. sarebbe stato maggiormente pertinente un rilievo di presunta incostituzionalità in punto di irragionevolezza. Tutto ciò non con riferimento al testo dell'articolo 20 TUR nella sua versione novellata, ma con riferimento alla disposizione che, successivamente alla novella, ne ha dichiarato il carattere interpretativo.

In punto di (ir)ragionevolezza, la Corte di Cassazione avrebbe potuto contestare l'irrazionalità della "*doppia interpretazione*".

Come scritto nel paragrafo dedicato al tema della ragionevolezza¹²⁵, si tratta di un giudizio binario il quale non richiede l'individuazione di un mezzo di paragone e che si presta a valutare la congruità tra mezzo e fine perseguiti dal legislatore. In quest'ottica la disposizione richiamata si sarebbe potuta avversare nel senso che il legislatore del 2017 (quindi il legislatore che ha modificato l'enunciato testuale della disposizione sulla qualificazione degli atti) era intervenuto sia in ordine al richiamo della disciplina dell'abuso del diritto nell'ambito della disciplina del

¹²⁴ Sulla nozione di contratto a gradini si veda D. JARACH, *I contratti a gradini e l'imposta* in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1982, n. 2, pp. 79-89.

¹²⁵ Si veda il paragrafo 4.2.

tributo di registro (attraverso la modifica dell'articolo 53-*bis* TUR), sia in ordine alla portata applicativa dell'articolo 20 TUR, mentre il legislatore del 2018 si è limitato a dichiarare il carattere interpretativo della sola modifica dell'articolo 20 TUR.

La conseguenza, già messa in luce precedentemente, potrebbe consistere nell'impossibilità per l'amministrazione tributaria di applicare la disciplina di cui all'articolo 10-*bis* dello Statuto... per coloro la cui controversia si sia instaurata fino al 31 dicembre 2018 e nel recupero del collegamento negoziale e della causa concreta, attraverso la disciplina dell'articolo 10-*bis*, per coloro la cui controversia si sia instaurata a partire dal 1° gennaio 2019. Potrebbe allora sostenersi l'irragionevolezza della disposizione che dichiara interpretativa la novella del 2018 nella misura in cui omette di attribuire tale carattere anche alla novella dell'articolo 53-*bis* TUR.

Tra l'altro, la ragione della mancata dichiarazione del carattere interpretativo del richiamo all'articolo 53-*bis* è agevole da rinvenire: avendo l'amministrazione tributaria sempre fatto affidamento all'interpretazione dell'articolo 20 TUR data dalla Cassazione, questa si sarebbe vista soccombente nella controversie relative alla rideterminazione dell'imposta di registro in virtù del mancato esperimento della fase di contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio ai sensi dell'articolo 10-*bis* dello Statuto. La Cassazione avrebbe quindi a disposizione pure un argomento per avversare il fine della disposizione che potrebbe essere ricondotto alla volontà da parte del legislatore di tutelare gli interessi dell'erario a scapito del principio di parità delle parti nel processo.

Conclusioni

Come visto, il tema della legge di interpretazione autentica si presenta particolarmente complesso stante innanzitutto l'inefficacia nei confronti delle disposizioni interpretative dei divieti, quello generale e quello specifico per la materia tributaria, di retroattività della legge. Per questo motivo, nell'avversare una disposizione interpretativa si dovrebbe, di volta in volta, rinvenire uno specifico precetto costituzionale vulnerato dall'intervento del legislatore. Infine, una volta mosse le censure, difficilmente queste troveranno accoglimento da parte della Corte costituzionale.

Osservato il panorama giuridico, si ritiene che oggi l'unica soluzione praticabile in ordine al contrasto dell'abuso di interpretazione autentica, sia quella della "costituzionalizzazione" delle norme sulla normazione contenute negli artt. 1 – 4 dello Statuto (tra cui quella sulle disposizioni interpretative), mediante la loro trasposizione in una legge costituzionale: la vicenda dell'articolo 20 TUR trattata nell'ultimo capitolo è la plastica rappresentazione dell'insostenibilità di un'interpretazione autentica "lasciata al caso", dove nemmeno il legislatore sembra avere cognizione della sua stessa posizione.

I contribuenti non meritano questo spettacolo.

In passato, qualcuno ebbe ad affermare che *"Il peggior consiglio era quello di approvare lo Statuto stesso con legge costituzionale. È facile comprendere che, se ciò fosse avvenuto, il legislatore ordinario futuro si sarebbe trovato stretto in una insopportabile «camicia di Nesso»."*¹²⁶. Al proposito si osserva che nulla avrebbe ostato, e nulla osta tutt'oggi, che lo Statuto "costituzionalizzato" sia più elastico nelle sue prescrizioni rispetto alla sua attuale formulazione.

L'introduzione di uno Statuto dei diritti del contribuente che abbia rango di norma costituzionale, porterebbe sicuramente benefici in ordine alla credibilità del Paese nei confronti degli investitori (nazionali ed esteri) i quali potrebbero fare affidamento rispetto ad una disciplina di principi tendenzialmente più stabile nel tempo e, conseguentemente, incrementare il loro livello di investimento.

La questione della costituzionalizzazione dello Statuto non è questione di praticabilità della proposta, ma è mera questione di volontà politica.

¹²⁶ G. MARONGIU, *La retroattività della legge tributaria*, in *Corriere Tributario*, 2002, n. 6, p. 471.

Riferimenti bibliografici

A. AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, in A. AMATUCCI, diretto da., 1994. *Trattato di diritto tributario – Volume primo: il diritto tributario e le sue fonti – II tomo*. Padova: CEDAM.

F. AMATUCCI, 2005. *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.

F. AMATUCCI, *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente*, in *Rassegna tributaria*, 2010, n. 2, p. 326 ss.

F. AMATUCCI, 2018. *Principi e nozioni di diritto tributario*. Quarta edizione. Torino: G. Giappichelli Editore.

M. BEGHIN, 2018. *Diritto tributario: per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*. Quarta edizione. Padova: CEDAM.

M. BELLOCCI e T. GIOVANNETTI, a cura di., 2010. *Il quadro delle tipologie decisorie nelle pronunce della Corte costituzionale* [online]. Disponibile su: <https://www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/STU%20219_Tipologia_d_eccisioni.pdf>.

R. BIN e G. PITRUZZELLA, 2014. *Diritto pubblico*. Dodicesima edizione. Torino: G. Giappichelli Editore.

M. DAMIANI, *L'art. 20 T.U.R., rimosso un feticcio e recuperato l'antidoto antiabuso*, in *Corriere Tributario*, 2018, n. 11, p. 857 ss.

E. DE MITA, 2003. *Fisco e Costituzione, volume III: 1993 – 2002*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.

E. DE MITA, 2011. *Principi di diritto tributario*. Sesta edizione. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.

I. DE PASQUALE, *Interpretazione autentica e tutela del contribuente*, in *Rassegna tributaria*, 2013, n. 4, p. 793 ss.

E. DELLA VALLE, 2001. *Affidamento e certezza del diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.

E. DELLA VALLE, *Operazioni straordinarie e "riqualificazione antiabuso" ai fini del registro: una storia infinita* in *Fisco*, 2019, n. 28, p. 2707 ss.

F. GALLO, 2011. *Le ragioni del fisco: etica e giustizia nella tassazione*. Seconda edizione. Bologna: Il Mulino.

G. FALSITTA, *L'illegittimità costituzionale delle norme retroattive imprevedibili, la civiltà del diritto e il contribuente Nostradamus* in G. FALSITTA, 1996. *Per un fisco "civile": casi, critiche e proposte*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore. P. 69 ss.

G. FALSITTA, *Abuso di interpretazione autentica, obiter dictum e rispetto della "parità delle parti" sancita dai principi del "giusto processo"*, in *Rivista di diritto tributario*, 2006, p. 900 ss.

G. FALSITTA, 2010. *Manuale di diritto tributario – Parte generale*. Settima edizione. Padova: CEDAM.

G. FALSITTA, A. FANTOZZI et al (a cura di G. FALSITTA), 2011. *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo 1 – Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*. Padova: CEDAM.

G. FALSITTA, 2014. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Quinta edizione. Padova: CEDAM.

A. FANTOZZI, 2003. *Il diritto tributario*. Terza edizione. Torino: UTET.

A. FANTOZZI e A. FEDELE, a cura di., 2005. *Statuto dei diritti del contribuente*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.

A. FEDELE, 1966. *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valori delle aree fabbricabili*. Napoli: Morano editore.

G. FRANSONI, *Il presupposto dell'imposta di registro fra tradizione ed evoluzione*, in *Rassegna tributaria*, 2013, n. 5, p. 955 ss.

G. GAFFURI, 1989. *Lezioni di diritto tributario*. Padova: CEDAM.

D. JARACH, *I contratti a gradini e l'imposta* in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1982, n. 2, p. 79 ss.

A. MARCHESELLI, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, n. 3, p. 439 ss.

G. MARONGIU, *La retroattività della legge tributaria*, in *Corriere Tributario*, 2002, n. 6, p. 469 ss.

G. MARONGIU, *Retroattività e affidamento nell'applicazione della legge tributaria*, in *Corriere Tributario*, 2004, n. 29, p. 2290 ss.

G. MARONGIU, *Sulla legittimità costituzionale delle norme tributarie pseudoretroattive*, in L. PERRONE e C. BERLIRI, a cura di., 2006. *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane.

G. MARONGIU, 2008. *Lo statuto dei diritti del contribuente*. Torino: G. Giappichelli Editore.

G. MARONGIU e A. MARCHESELLI, 2013. *Lezioni di diritto tributario*. Quarta edizione. Torino: G. Giappichelli Editore.

V. MASTROIACOVO, 2005. *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.

V. MASTROIACOVO, *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente* in A. FANTOZZI e A. FEDELE, a cura di., 2005. *Statuto dei diritti del contribuente*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore. P. 1 ss.

V. MASTROIACOVO, *La legge di interpretazione autentica: la particolare prospettiva dello Statuto dei diritti del contribuente rispetto alle posizioni della dottrina e della giurisprudenza*, in A. FANTOZZI e A. FEDELE, a cura di., 2005. *Statuto dei diritti del contribuente*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore. P. 29 ss.

V. MASTROIACOVO, *Rilevanza dei criteri formali e sostanziali nell'individuazione dell'abuso dell'interpretazione autentica in materia tributaria in Giurisprudenza costituzionale*, 2008, fascicolo 1, p. 439 ss.

G. MELIS, *Note sull'interpretazione autentica dell'articolo 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 ad opera dell'art. 28 della L. 27 dicembre 1997, n. 449*, in *Rassegna tributaria*, 1998, n. 1, p. 21 ss.

G. MELIS, 2018. *Lezioni di diritto tributario*. Sesta edizione. Torino: G. Giappichelli Editore.

F. MERUSI, 2001. *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni «Trenta» all'«alternanza»*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.

F. MOSCHETTI, 1973. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM.

F. MOSCHETTI (a cura di), G. LORENZON, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, 1993. *La capacità contributiva*. Padova: CEDAM

S. MULEO, 2016. *Lezioni di diritto tributario*. Torino: G. Giappichelli Editore.

- M. PATRONO, *Legge (vicende della)* in *Enciclopedia del diritto*, volume XXIII, 1973. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.
- I. PELLECCIA e M. L. MARIELLA, *L'interpretazione degli atti ai fini del registro: l'epopea continua*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2018, n. 5, p. 399 ss.
- L. PERRONE, *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del Contribuente*, in L. PERRONE e C. BERLIRI, a cura di., 2006. *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane.
- E. POTITO, 1978. *L'ordinamento tributario italiano*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.
- A. PUGIOTTO, *La labirintica giurisprudenza costituzionale in tema di leggi di interpretazione autentica*, in *Studium iuris*, 1997, fascicolo 1, p. 64 ss.
- A. PUGIOTTO, *Una vicenda esemplare in tema di interpretazione autentica e materia tributaria*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1999, fascicolo 3, p. 2083 ss.
- A. PUGIOTTO, 2003. *La legge interpretativa e i suoi giudici – Strategie argomentative e rimedi giurisdizionali*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.
- A. PUGIOTTO, *Una radicata patologia: i decreti-legge d'interpretazione autentica* in A. SIMONCINI, a cura di., 2006. *L'emergenza infinita: la decretazione d'urgenza in Italia*. Macerata: EUM – Edizioni Università di Macerata. P. 245 ss.
- A. PUGIOTTO, *Le leggi interpretative a corte: vadedecum per giudici a quibus*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2008, fascicolo 3, p. 2749 ss.
- L. ROSA, *Finalmente tutelato l'affidamento del contribuente*, in *Bollettino Tributario*, 2001, n. 5, pp. 393-394.
- R. RUSSO, 2017. *Le leggi di interpretazione autentica al vaglio del rasoio di Occam*. Milano: FrancoAngeli.
- G. TARELLO, 1980. *L'interpretazione della legge*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.
- F. TESAURO, 2016. *Istituzioni di diritto tributario. I – Parte generale*. Dodicesima edizione. Torino: UTET.
- G. TESORO, 1938. *Principii di diritto tributario*. Bari: Dott. Luigi Macrì – Editore.
- G. TINELLI, 2010. *Istituzioni di diritto tributario*. Terza edizione. Padova: CEDAM.

- K. TIPKE, *La retroattività nel diritto tributario*, in A. AMATUCCI, diretto da., 1994. *Trattato di diritto tributario – Volume primo: il diritto tributario e le sue fonti – I tomo*. Padova: CEDAM.
- M. TRIVELLIN, 2009. *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.
- F. TUNDO, *La cessione indiretta d'azienda: la Cassazione persevera su una discutibile interpretazione della legge di registro*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2014, n. 3, p. 611 ss.
- F. TUNDO, *Sull'efficacia intertemporale del novellato art. 20 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131* in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2018, n. 4, p. 783 ss.
- F. TUNDO, *Un "legislatore" volitivo restituisce l'imposta di registro alla sua tradizione*, in *Corriere Tributario*, 2019, n. 3, p. 274 ss.
- F. TUNDO, *Le torsioni della giurisprudenza sull'imposta di registro e la certezza del diritto*, 2019, n. 11, p. 979 ss.
- M. VILLANI, *Principio dell'affidamento. Tra normativa tributaria e normativa comunitaria*, in *Fiscalitax*, 2009, n. 9, p. 1181 ss.
- F. VIOLA e G. ZACCARIA, 1999. *Diritto e interpretazione*. Roma: Laterza Editore.
- G. ZAGRELBELSKY, 1987. *Manuale di Diritto costituzionale, I*. Torino: UTET.

Riferimenti giurisprudenziali

Corte di Cassazione

Cassazione civile, Sezioni Unite, sentenza 30 novembre 2006, n. 25506. Pubblicata in *Rivista di diritto tributario*, 2006, p. 892 ss.

Cassazione civile, Sezione tributaria, sentenza 15 marzo 2017, n. 6758. Reperibile online all'indirizzo

<<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getGiurisprudenzaDetail.do?id={1B6E174D-AF1C-4913-A591-DA537C4E21AE}>> [data ultimo accesso: 1° febbraio 2020].

Cassazione civile, Sezione tributaria, sentenza 27 gennaio 2017, n. 2054. Pubblicata in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2017, n. 3, p. 222 ss.

Cassazione civile, Sezione tributaria, sentenza 26 gennaio 2018, n. 2007. Pubblicata in *Corriere Tributario*, 2018, n. 11, p. 864 ss.

Cassazione civile, Sezione tributaria, sentenza 23 febbraio 2018, n. 4407. Pubblicata in *Fisco*, 2018, n. 11, p. 1086 ss.

Cassazione civile, Sezione tributaria, sentenza 28 febbraio 2018, n. 4589. Pubblicata in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2018, n. 5, p. 399 ss.

Cassazione civile, Sezione sesta, sentenza 9 aprile 2018, n. 8619. Pubblicata in *Fisco*, 2018, n. 18, p. 1795 ss.

Cassazione civile, Sezione tributaria, sentenza 9 gennaio 2019, n. 362. Pubblicata in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2019, n. 3, p. 210 ss.

Cassazione civile, Sezione tributaria, ordinanza 23 settembre 2019, n. 23549. Pubblicata in *Corriere Tributario*, 2019, n. 11, p. 987 ss.

Corte costituzionale

Corte costituzionale, sentenza 8 luglio 1957, n. 118. Disponibile online al link <<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1957/07/13/057C0118/s1>> [data ultimo accesso: 1° febbraio 2020]

Corte costituzionale, sentenza 9 marzo 1959, n. 9. Disponibile online al link <<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1959/03/14/059C0009/s1>> [data ultimo accesso: 1° febbraio 2020]

Corte costituzionale, sentenza 16 luglio 1964, n. 45. Disponibile online al link <<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1964/06/27/064C0045/s1>> [data ultimo accesso: 1° febbraio 2020]

Corte costituzionale, sentenza 23 maggio 1966, n. 44. Disponibile online al link <<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1966/05/28/066C0044/s1>> [data ultimo accesso: 1° febbraio 2020]

Corte costituzionale, sentenza 17 febbraio 1994, n. 38. Disponibile online al link <<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1994/02/23/093C0151/s1>> [data ultimo accesso: 1° febbraio 2020]

Corte costituzionale, sentenza 20 luglio 1994, n. 315. Disponibile online al link <<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1994/08/10/094C0931/s1>> [data ultimo accesso: 1° febbraio 2020]

Corte costituzionale, sentenza 11 giugno 1999, n. 229. Disponibile online al link <<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1999/06/16/099C0625/s1>> [data ultimo accesso: 1° febbraio 2020]

Corte costituzionale, sentenza 22 novembre 2000, n. 525. Disponibile online al link <<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2000/11/29/000C1340/s1>> [data ultimo accesso: 1° febbraio 2020]

Corte costituzionale, ordinanza 6 luglio 2004, n. 216. Disponibile online al link <<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2004/07/14/004C0848/s1>> [data ultimo accesso: 1° febbraio 2020]

Corte costituzionale, sentenza 7 luglio 2006, n. 274. Disponibile online al link <<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2006/07/12/006C0604/s1>> [data ultimo accesso: 1° febbraio 2020]