La Nuova Procedura Civile
Direttore Scientifico: Luigi Viola
Rivista scientifica di Diritto Processuale Civile
ISSN 2281-8693
Pubblicazione del 25.5.2018
Diritto Avanzato
Edizioni

RIFLESSIONI SULLA INTERPRETAZIONE DELLE DISPOSIZIONI LEGISLATIVE IN MATERIA TRIBUTARIA

Articolo di **Alessandra MEI**

Sommario: Introduzione – 1. Brevi cenni sull'interpretazione delle leggi in generale – 2. L'interpretazione delle leggi tributarie: natura e funzioni - 3. L'interpretazione: come si applica l'art. 12 prel. c.c. in materia tributaria? in materia tributaria - 3a. L'interpretazione letterale - 3b. L'interpretazione logico-sistematico - 3c. L'interpretazione adeguatrice - 3d. L'interpretazione antielusiva – 3e. interpretazione analogica delle norme impositive e non– 4. Elusione e abuso del diritto in materia fiscale – 5. Riflessioni sull'interpretazione tributaria in chiave matematico-giuridica

Introduzione:

Il diritto tributario è definito dalla Corte Costituzionale[1] e da diversi giuristi[2] "polisistemico" poiché ad ogni tributo corrisponde una disciplina sostanziale[3] soggetta ai principi costituzionali della riserva di legge[4] e della capacità contributiva[5].

Come evidenziato da alcuni[6], il sistema tributario italiano è di tipo complesso giacché: le politiche di finanza nazionale, la necessità di dover continuamente adeguare la legislazione nazionale al diritto europeo e alle

[1] Rif. sentenza n. 143/11992
[2] Rif. A. Di PIETRO in voce "*Sistema tributario*" in www.treccani.it/enciclopedia/sistema-tributario_%28Diritto-on-line%29/ ; G. MELIS, "*Lezioni di diritto tributario*", Torino, 2017 pag. 98; nonché A. REMIGIO in "*Interpretazione e integrazione:difficoltà interpretativa delle leggi tributarie. I tecnicismi e la polisistematicità"* tratto da Diritto tributario (appunto) pubblicato in tesionline.it
[3] Rif. al presupposto impositivo, i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria, base imponibile e modalità di calcolo,
[4] Rif. art. 23 Cost.
[5] Rif. art. 53 Cost.
[6] Rif. A. Di PIETRO in voce "*Sistema tributario"* in www.treccani.it/enciclopedia/sistema-tributario_%28Diritto-on-line%29/

www.LaNuovaProceduraCivile.com

decisioni della Corte di Giustizia e la concorrenza internazionale richiedono un continuo intervento di modifiche normative che, purtroppo, si ripercuotono negativamente sulla certezza del diritto.

Invero, sovente le disposizioni tributarie vengono introdotte per fronteggiare situazioni di emergenza. Sul piano formale, alcune disposizioni tributarie sono composte da decreti legge[7] e decreti legislativi[8] di cui i primi[9], per loro natura, hanno un'efficacia temporanea[10] poiché permangono in vita solo se convertiti in leggi; i secondi invece presuppongono il conferimento di una delega conferita dall'organo legislativo contenente principi e criteri cui l'esecutivo è tenuto a rispettare e ad attuare nel provvedimento[11] delegato[12]. Sul piano delle fonti del diritto, essi sono equiparati alla legge ordinaria poiché entrambi hanno 'forza di legge'. Con riferimento alla fase della conversione dei provvedimenti provvisoriamente efficaci[13], tuttavia, può accadere che il Parlamento apporti delle modifiche all'originario testo legislativo ovvero che, ai sensi dell'art. 77 co. 2 ultima parte Cost, non venga affatto convertito regolandone le sorti dei rapporti creatisi sotto la vigenza della provvisoria efficacia, tutto ciò rende particolarmente arduo il lavoro dell'interprete.

Inoltre, un altro fattore di instabilità del sistema, come evidenziato da alcuni giuristi[14], è dato dall'emanazione di leggi a termine[15].

Peraltro, per rendere ancora più gravoso il lavoro agli interpreti[16], il legislatore tributario non manca di operare rinvii ad altre disposizioni.

Da ultimo, affinché possano essere correttamente applicate, le leggi tributarie presuppongono anche una discreta conoscenza di nozioni estranee

---

[7] Questi, come noto, ai sensi dell'art. 77 co.2 e 3 Cost., sono atti aventi forza di legge che possono essere emanati dall'organo esecutivo "in casi straordinari ed urgenti" ma che, affinché mantengano la loro vitalità, devono essere convertiti in legge nei 60 giorni successivi dalla loro pubblicazione. In passato venivano spesso reiterati finché la Corte Costituzionale con la famosa sentenza 360/1996 non ha messo fine a questa malpractice. (per approfondimenti sul tema si consiglia F. Del GIUDICE, *Manuale di diritto Costituzionale*, Napoli, 2013.

[8] Essi sono emanati ex art 76 Cost. dal Governo su delega del Parlamento contenente criteri e principi cui l'organo delegato deva dare attuazione

[9] Rif. ai d.l.

[10] Di 60 giorni dalla pubblicazione del d.l.

[11] Rif. al decreto legislativo

[12] Rif. ai d.lgs

[13] Rif. ai d.l. sino ai 60 giorni dalla pubblicazione in G.U. del decreto

[14] Rif. REMIGIO cit.

[15] Rif. alle cd. leggi congiunturali mediante le quali il legislatore stabilisce un certo trattamento fiscale per determinati fatti a condizione che vengano posti in essere entro una certa data stabilita dalla legge

[16] Rif. agli avvocati e ai magistrati nei loro diversi ruoli

www.LaNuovaProceduraCivile.com

all'ambito strettamente attinente alla formazione professionale del giurista come ad esempio la economia aziendale e i principi della ragioneria.

1)Brevi cenni sull'interpretazione delle leggi in generale[17]

2) L'interpretazione delle leggi tributarie: natura e funzioni

Per interpretazione[18] si intende quell'attività intellettuale che nasce dal dettato legislativo e sgorga nella norma quale suo derivato. E' con l'interpretazione in sostanza che viene dato il significato al dettato legislativo.

I criteri interpretativi sono sanciti in modo preciso e puntuale dall'art. 12 prel. c.c. e secondo la dottrina[19] sono:

1) letterale;
2) logico sistematico
3) adeguatrice

Da ultimo ma non per ultimo, dovrà aggiungersene un altro, quello dell'interpretazione antielusiva e il cd. abuso del processo[20] in materia fiscale.

3)L'interpretazione: come si applica l'art. 12 prel c.c. in materia tributaria?

Come già accennato, anche se la questione è ancora un tema tutt'altro che pacifico sia in dottrina[21] che in giurisprudenza, l'orientamento maggioritario[22] propende per la prevalenza del dato letterale su quello logico che resta, non diversamente dagli altri ambiti di applicazione dell'art. 12 prel.

---

[17]Rif A. MEI ALL'URL http://www.lanuovaproceduracivile.com/wp-content/uploads/2017/11/voceinterpretazione.pdf
per un approfondimento L. VIOLA, "Interpretazione della legge con modelli matematici. Processo, a.d.r., giustizia predittiva", vol. 1, Milano, 2017

[18] Rif. M. COSSUTTA in "*L'interpretazione giuridica tre le fonti del diritto ed il problema della Giustizia*" in *Riv. di scienze della comunicazione e di argomentazione giuridica* n. 2, 2015 pag. 42

[19] Rif. F. TESAURO, "*Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1° Parte generale*", Roma 2012; nonché G. MARONGIU e A. MARCHSELLI in "*Lezioni di diritto tributario*", Torino, 2013.

[20] Rif. art. 10 bis. l. 212/2000 introdotto dal d.lgs. 128/2015

[21] Rif. Griziotti e i seguaci della Scuola di Pavia secondo i quali l'interpretazione del dettato normativo deve essere funzionale alla sua funzione economica. Essi diedero vita alla cd. interpretazione antielusiva.

[22] Rif. Antonio Uckmar e Antonio Berliri, padri delle cd. teorie antinomiste i quali affermavano che ai sensi dell'art. 23 Cost. le lacune legislative di una norma tributaria che a d esempio aveva omesso di individuare un fatto economico espressivo della capacità contributiva, lasciandolo fuori dalla applicazione del prelievo fiscae, non poteva essere integrato dall'interprete, esulando dai suoi poteri

www.LaNuovaProceduraCivile.com

c.c. ,"regina delle interpretazioni"[23] anche rispetto a quello cd. teleologico di cui all'art. 12 co. 1 seconda parte prel c.c. Invero, secondo tale corrente di pensiero il criterio logico-sistematico viene chiamato in soccorso soltanto in caso di insufficiente chiarezza del dato letterale delle disposizioni legislative applicabili al caso concreto e che, dunque, richiedono una interpretazione secondo i criteri ermeneutici imposti all'operatore del diritto ex art. 12 prel c.c.

Tuttavia, per le ragioni viste in premessa, questo avviene raramente.

Peraltro, non manca chi[24], particolarmente nella giurisprudenza tributaria attribuisce un peso paritario al criterio teleologico rispetto al dato letterale. Ciò è reso ancor più facile per alcuni aspetti dall'impiego di avverbi definibili a maglia larga contenuti nelle disposizioni legislative come ad esempio l'espressione "essenzialmente" contenuto nell'art. 10 bis[25] l. 212/2000. Invero, l'art. 10 bis co. 1 nel definire il concetto di abuso del diritto lo indica come *"l'uso distorto di strumenti giuridici, anche tra loro collegati che, nel rispetto formale delle leggi fiscali, è diretto essenzialmente all'ottenimento dei vantaggi fiscali indebiti"* L'art. 10 bis co. 2 chiarisce rispettivamente alle lett. a) e b) i concetti di "uso distorto di strumenti giuridici"[26] e quello dei "vantaggi fiscali indebiti"[27]

Poiché anche con riferimento alla interpretazione antielusiva[28] la fattispecie concreta posta in essere dal contribuente non è diversa, sul piano formale, da quella considerata dalla disposizione elusa ma vi rientra grazie al ricorso di una interpretazione estensiva di questa; taluni[29] ritengono che l'elusione sorga al nascere della norma, ossia nel momento in cui termina l'attività interpretativa.

---

[23] Rif. Trib. Taranto, sez., 2°, sent. del .8.2016 nonché L. VIOLA in "*Interpretazione della lege con modelli matematici. Processo, adr, giustizia predittiva*", vol 1, Milano, 2017 pag. 24-25.
[24] Rif. alle teorie integraliste di Griziotti e dei seguaci della Scuola di Pavia nonché Cass. Civ. 930/1941.
[25] Introdotto dal d.lgs. 128/2015.
[26] Come l'impiego di fatti, atti, contratti che producono lo stesso effetto economico che le parti avrebbero potuto raggiungere con l'utilizzo di operazioni più lineari e chiare che non contrastino con le norme imperative.
[27] Derivanti dall'aggiramento di divieti o obblighi specifici prescritti da norme eluse
[28] Rif. G. MELIS in "*L' interpretazione nel diritto Tributario*", 2013, pag. 229
[29] Rif. G. FALSITTA in "*L'influenza dell'opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaristica italiana e le origini dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria*" pubblicata in *Riv. Dir. Trib.*, 1, 2017, pag. 569 e segg.

www.LaNuovaProceduraCivile.com

Un'autorevole dottrina[30] evidenzia come i criteri letterali e teleologico, contenuti nell'art. 12 co. 1 prel. c.c. siano stati spesso applicati come se fossero criteri complementari finendo per creare diseguaglianze anche tra fattispecie analoghe.

3a) L'interpretazione letterale

Poichè, come già detto in precedenza[31], l'interprete ai sensi dell'art. 12 co. 1 prima parte prel c.c. deve anzitutto attribuire il significato proprio delle parole contenute nel testo della disposizione che si sta interpretando nel rispetto dell'analisi grammaticale, logica e del periodo. La dottrina[32] definisce l'interpretazione letterale come "quel significato che l'enunciato esprime sulla base delle regole linguistiche di tipo semantico, concernenti il significato dei termini e delle parole che la compongono; sia di tipo sintattico concernenti la posizione di tali parole e termini e le relazioni tra di essi esistenti".

Inoltre, il linguaggio tributario, maggiormente rispetto ad altri ambiti del diritto, è ricco di tecnicismi. Quando un termine ha un significato comune diverso da quello tecnico, quest'ultimo prevale sul significato corrente. Invero, la dottrina tradizionale, con riferimento al richiamo di definizioni mutuate da altri settori dell'ordinamento giuridico, ha ritenuto che, quando il legislatore fa riferimento ad accezioni o definizioni proprie di un altro settore, abbia espressamente inteso attribuire tale significato a quel termine.

3b) L'interpretazione logico-sistematico

L'interpretazione teleologica può dare luogo ad una interpretazione cd. estensiva, grazie alla quale si amplia la portata applicativa di una legge attribuendo un significato più esteso di quello testuale-formale o, viceversa ad una interpretazione restrittiva con la quale l'ambito applicativo si restringe dando una lettura più aderente al dato letterale della norma anziché a quello sostanziale. Molte volte, tuttavia, soprattutto in settori complessi come la materia tributaria, un altro criterio interpretativo fortemente diffuso è quello sistematico in cui il significato di una disposizione non è dato dalla sola

[30] Rif. G. MELIS in "*Lezioni di diritto tributario*", Torino, 2017 pag. 95.
[31] Rif. A. MEI http://www.lanuovaproceduracivile.com/wp-content/uploads/2017/11/voceinterpretazione.pdf
[32] Rif. G. MELIS in "*Lezioni di diritto tributario*", Torino, 2017 pag. 96.

www.LaNuovaProceduraCivile.com

disposizione ma del sistema di cui essa è parte, sicché la lettura deve essere coerente con quanto statuito dallo stesso legislatore in altre norme come fossero piccoli pezzi di un grande puzzle.

3c) l'interpretazione adeguatrice[33]

L'interpretazione della legge adeguatrice è definita nella voce sulla *Interpretazione della legge* pubblicata in Enciclopedia giuridica[34] come una forma di interpretazione della legge sistematica praticata, sorta dopo l'entrata in vigore della nostra Carta[35] fondamentale dei diritti imponendo a tutti gli interpreti chiamati ad applicare le leggi (e dunque ai magistrati) nel caso in cui la disposizione si presta plurime interpretazioni di cui alcune contro i principi costituzionali di doverla, ove possibile, interpretare in modo conforme ai principi costituzionali e non andando alla ricerca dell'interpretazione incostituzionale per il principio generale dell'ordinamento italiano della salvezza dell'atto giuridico.

3d) Interpretazione antielusiva[36]

Prima di analizzare il suddetto criterio interpretativo, per comprenderne la ratio verrà trattato subito dopo aver richiamato, seppur brevemente gli istituti della elusione e quello di abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione legislativa e giurisprudenziale

3 e) Interpretazione analogica delle norme impositive e non (?)

Con riferimento alle prime[37], salvo a voler credere che il diritto tributario abbia natura eccezionale e dunque rientrante tra i casi di divieto di analogia sanciti ex art. 14 prel c.c. unitamente alla materia penale, il ricorso alla interpretazione cd analogica è ritenuto dalla giurisprudenza[38] astrattamente ammissibile ma in concreto difficilmente applicabile in ragione della rigidità delle disposizioni tributarie. Lo stesso limite, invece non viene riscontrato dalla

---

[33] Rif.Corte Cost. ord. 244/2009 e sent. 217/2010
[34] Rif. http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/it/d/interpretazione-della-legge/interpretazione-della-legge.htm
[35] Rif. Costituzione italiana.
[36] Il presente paragrafo verrà trattato dopo il 4.
[37] Rif. alle norme impositive.
[38] Rif. Cass. Civ. 30722/2011.

www.LaNuovaProceduraCivile.com

giurisprudenza con riferimento all'interpretazione estensiva[39] come anche quella evolutiva[40].

Invero, come rilevato da un'attenta dottrina[41], con riferimento alle ipotesi di interpretazione analogica (che come detto potrebbe essere astrattamente applicabile), in virtù della riserva di legge prescritta ex art. 23 Cost., vi sarebbero delle lacune colmabili e delle altre che non lo sono. Queste ultime attengono a giudizi di mera opportunità se la fattispecie non tassata dovrebbe esserlo ma esulano dallo stretto compito dell'interprete che, è deputato all'applicazione delle norme partendo da ciò che esse dispongono.

Con riferimento all'interpretazione analogica delle norme non impositive, la dottrina[42] distingue tale area in esenzioni ed esclusioni. Le prime[43] attribuiscono, per i possessori dei requisiti soggettivi delineati dal legislatore con riferimento all'ambito di non applicazione un tributo, delle agevolazioni fiscali, si pensi ad esempio al regime forfettario iva[44] ovvero le prestazioni esenti da iva per oggetto (es. quelle sanitarie di tipo ambulatoriale ex art. 10 d.p.r. 633/1972, in entrambi i casi, come in tutti i casi in cui il legislatore riconosce un'agevolazione fiscale essa è un'eccezione alla regola generale e pertanto esclusa espressamente ex art. 14 prel. c..c dalla analogia. Invero, ove il legislatore non prevedesse quella agevolazione, il fatto economico (eccezionale) sarebbe stato imponibile. Le seconde[45], invece, non derogano alcunchè. Non attengono ad una eccezione rispetto alla regola come le precedenti bensì ad una non assoggettazione in cui ad esempio, con riferimento ai passaggi di beni in dipendenza di fusioni di società o di incorporazione[46], anche ove mancasse la disposizione, mancando un vero

[39] Rif. Cass. Civ. 1621/1967 che ha ritenuto applicabile l'esenzione dell'imposta sui cavalli e i muli in servizio anche a quelli del "centro rifornimento quadrupedi" motivando la legittimità dell'interpretazione estensiva dell'esenzione in funzione delle qualità soggettive dei proprietari o detentori di dette nestie in cui i fini cui erano destinati le bestie escludevano sia nelle previsioni contemplate in modo espresso sia in queste desunte dall'interprete una matrice comune: l'assenza di finalità speculative generatrici della capacità economica su cui il tributo altrimenti avrebbe inciso.
[40] Che si limita ad attualizzare il dettato legislativo ai mutamenti economici-sociali o tecnici registratisi con il tempo.
[41] Rif. G. MELIS, in "*Lezioni di diritto tributario*", Torino, 2017
[42] Rif. G. MELIS, "*Lezioni di diritto tributario*", Torino, 2017, pag. 118 e seg.
[43] Rif. alle disposizioni di esenzione.
[44] Introdotto ex art. 1, commi da 54 a 89 della L. n. 190/2014 come modificato dall'art. 1, commi da 111 a 113 della L. n. 208/2015).
[45] Rif. alle esclusioni.
[46] Rif. art. 2 co. 3 d.p.r. 633/1972.

www.LaNuovaProceduraCivile.com

trasferimento dei beni non sarebbe ugualmente assoggettato ad imposta. Pertanto, anche nella ipotesi in cui la norma non contemplasse l'applicazione all'istituto della scissione, nulla osterebbe sul piano logico ad una interpretazione estensiva dell'esclusione anche alle scissioni.

4) Elusione e abuso del diritto[47] in materia fiscale nella giurisprudenza

Prima delle famose sentenze delle Sezioni Unite Civili n. 30055/08 e 30057/08, la S.C. di Cassazione riteneva:

a) la non rilevabilità d'ufficio delle questioni non evidenziate dalle parti poiché l'atto impugnato e i motivi di ricorso circoscrivono la materia del contendere;
b) la inapplicabilità degli artt. 1418 e 1344 c.c.;
c) la irretroattività delle disposizioni antielusive speciali.

Tuttavia, già nel 2005, la Giurisprudenza di legittimità[48] apriva le danze alla nullità dei contratti per difetto delle cause in concreto, stante la mancanza di una valida ragione economica diversa da quella del risparmio fiscale. Il ragionamento operato dalla Corte in queste storiche pronunce si fondava, nel 1° caso[49] nella nullità del contratto per illiceità della causa ex artt. 1418 e 1344 c.c.; nella sentenza n. 20816/2005, invece, i giudici ritennero il contratto nullo perché in frode alla legge ex art. 1344 c.c. in tutte le sentenze predette la ragione della nullità risedeva nel fatto che le norme imperative sono poste a

[47] Tra le riforme legislative più importanti in materia si segnalano art. 10 co. 1 L. 408/1990. modificata dall'art. 28 L.724/1994 e art. 3 l.662/1997 in cui si riconosceva all'A.F. il potere di disconoscere ai fini fiscali i vantaggi fiscali conseguiti a seguito di operazioni poste in essere senza valide ragioni economiche al solo fine di ottenere un risparmio di imposta. L''introduzione dell'art. 37 bis, co. 1 DPR600/1973 introdotta dal d.l. 358/1997 grazie al quale dall'8.11.1997 divenendo inopponibili all'A.F. tutti gli atti, fatti, negozi privi di valide ragioni economiche diretti ad aggirare le norme al fine di ottenere un illecito risparmio di imposta o rimborso che altrimenti non sarebbero dovuti.
Infine, l'art. 1 del d.lgs. 128/2015 ha introdotto l'art. 10 bis. dello statuto del contribuente in cui al co.1 definisce l'abuso del diritto quando vengono poste in essere una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Invero, la seconda parte dell'art.10 bis co. 1 recita *"Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni."*.
[48] Rif. sentenze Cass. Civ. n.20398/2005 e 22935/2005 e 20816/2005.
[49] Rif. alle sentenze Cass. Civ. 20398/05 e 22935/2005.

www.LaNuovaProceduraCivile.com

tutela dell'interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche ex art. 53 Cost.

Poco dopo, la Corte di Giustizia con la sentenza C-255/02 del 21.2.2006[50] afferma per la prima volta il divieto di abuso del diritto comunitario come principio generale sancito dalla Direttiva IVA.

Nel 2008 (prima dell'intervento delle Sezioni Unite Civili[51]), come rilevato da un oculato orientamento dottrinale[52], la sentenza della Cassazione (25374/2008) chiariva ulteriormente quanto già precedentemente affermato dalla stessa sezione nella sentenza n. 10257/2008 nella quale si affermava che incombeva al contribuente l'onere di dimostrare che l'uso della forma giuridica corrispondeva ad uno scopo economico diverso da quello esclusivo del risparmio di imposta. Nell'ambito della sentenza 25374/2008 i giudici di legittimità hanno sancito che l'Amministrazione Finanziaria deve individuare e precisare gli aspetti che fanno ritenere l'operazione priva di valide ragioni economiche diverse dal risparmio di imposta non essendo sufficiente una mera e generica affermazione.

Con le famose sentenze 30055/2008 e 30057/2008 le Sezioni Unite Civili evidenziano che il divieto di abuso del diritto si ha sia per i tributi cd. non armonizzati (es. Irpef, Ires…) ex art. 53 Cost sia per i tributi cd. armonizzati (es. IVA) anche nel diritto comunitario

L'abuso del diritto si ha essenzialmente quando vengano poste in essere atti o negozi giuridici con lo scopo prevalente del conseguimento di un vantaggio fiscale. La essenzialità, come rilevato dalla dottrina[53], non esclude di per se l'esistenza dell'abuso anche quando ricorrano altre ragioni economiche.

5) Riflessioni sull'interpretazione tributaria in chiave matematico-giuridica

www.LaNuovaProceduraCivile.com

[50] Cd. sent. Halifax
[51] Rif.SS:UU. sent. 30055/2008, 30056/2008 e 30057/2008.
[52] Rif. M. VILLANI, "*Elusione ed abuso del diritto*" pubblicato il 15.07.2009 su altalex.it nonché E. MANOZN, "Elusione. L'abuso del diritto in ambito fiscale" in libro dell'anno 2012 pubblicato sull'enciclopedia Treccani.
[53] Rif. M. VILLANI, "*Elusione ed abuso del diritto*" pubblicato il 15.07.2009 su altalex.it ; nonché G. MELIS "Lezioni di diritto tributario", Torino, 2017

Come affermato da G. Zaccaria[54], con riferimento alla interpretazione processo e alla interpretazione intesa come risultato del primo[55], i fattori di tipo contenutistico e morale devono fare i conti con i profili procedurali e sistematici, ponendo in essere enunciati normativi e situazioni di fatto con l'obbiettivo di assicurare la giustizia della decisione. Pertanto, al fine di verificare la correttezza tra il processo interpretativo e il suo risultato, quale è la norma,l 'ordinamento impone all'interprete l'obbligo di motivare ciò che afferma. Invero, un meccanismo di riscontro e di verifica secondo Guastini è dato dall'argomentazione con la quale si motiva l'interpretazione prescelta. In questo senso, vi è uno stretto legame tra il soggetto che interpreta e il dato oggettivo dell'interpretazione (il testo). Invero, l'argomentazione è presente sia nell'attività interpretativa di parte (avente una funzione persuasiva) sia nella sintesi operata da colui che è chiamato a decidere.

In un processo, quindi, abbiamo un sistema dato da:

1) una tesi (argomentata dai motivi su cui la domanda si fonda)
2) una antitesi (costituita dalle eccezioni e controdeduzioni dedotte dalla parte contro cui la domanda è posta dirette a smontare le tesi dell'avversario);
3) sintesi offerta dalla decisione giudiziale contenente la motivazione che, sebbene, debba essere sintetica, deve (con uno spazio più ristretto) far capire il ragionamento adoperato dal giudice nel pervenire a quel risultato.

Tale struttura non è, almeno per alcuni aspetti simile, a quella dei sistemi di 1° grado?

Se supponiamo che la f1 rappresenti la tesi, f2 la antitesi, il risultato logico (se soddisfa il campo di esistenza) darà luogo ad una pronuncia di fondatezza o meno del ricorso; se il risultato che esce è uguale alla nostra condizione di esistenza da cui invece doveva necessariamente divergere, sarà un sistema impossibile o indeterminato che darà luogo a pronunce in rito[56].

www.LaNuovaProceduraCivile.com

[54] Rif. "*Le ragioni del diritto*" cap. 4 pag. 238, Bologna, 2017.
[55] Rif all interpretazione processo.
[56] Rif. per esempio ai casi di inammissibilità manifesta del ricorso ex artt. 18 co. 4, 21. Co.2, 22 co. 1 e2 e 24 co 2 d.lgs. 546/1992.

Come rilevato in dottrina[57] l'inammissibilità cd. manifesta del ricorso tributario è prevista quando:

a) difetti di contenuto del ricorso[58];

b) il ricorso sia proposto tardivamente[59] ;

c) il contribuente non si costituisca tempestivamente[60]

Ad esempio, con riferimento ai ricorsi tributari di primo grado, ai sensi del combinato disposto di cui all'art. 18 co. 2 e 4 d.lgs. 546/1992 è sanzionata con la inammissibilità del ricorso la mancanza di uno dei contenuti essenziali elencati al co. 2, ad eccezione di quella relativa al cod. fisc., alla pec o non è firmato dal difensore. Poiché quei contenuti sono obbligatori la mancanza di 1 di quelli non espressamente tollerati dal sistema (poichè eccezionali rispetto alla regola) pone uno STOP che non consente alla 'macchina' di entrare nel merito. Invero, in tal caso, come in tutte le altre ipotesi di manifesta inammissibilità, ai sensi dell'art. 27 co. 1d.gs. 546/1992 il presidente della sezione della CTP, deve emanare un decreto di inammissibilità del ricorso. Anche la collocazione della disposizione,[61] nella sezione dedicata all'esame preliminare del ricorso (posta prima della trattazione vera e propria dei ricorsi) è un argomento che ci consente di anteporre sul piano logico la rispondenza formale del ricorso all'osservanza delle forme, dei contenuti e dei tempi prescritti che nel caso in cui difetti (ad esempio per manifesta tardività del ricorso) in modo manifesto legittimano l'emanazione del decreto di inammissibilità. Peraltro, la stessa locuzione "se manifesta" contenuta nell'art. 27 co. 1 d.lgs. 546/92 riferita all'inammissibilità che consente al Presidente di dichiararla con decreto lascia presupporre l'ipotetica esistenza dei casi in cui non sia così manifesta; confermata dalla regola secondo la quale, al procedimento tributario trovano applicazione le disposizioni contenute nel cpc, ai sensi dell'art. 152 co. 2 c.p.c. la parte che dimostra di essere incorsa in una decadenza per causa a lei non imputabile può chiedere (e con buona

www.LaNuovaProceduraCivile.com

[57] Rif. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017
[58] Rif. art. 18 co. 4 d.lgs. 546/1992.
[59] Cioè dopo il termine ultimo di 60 giorni dalla notificazione dell'atto impugnato ex art. 21 d.lgs.546/1992.
[60] Entro 30 giorni dalla notifica del ricorsoad art. 22 co. 1 e 2 d.lgs. 546/92.
[61] Rif. art. 27 co. 1 d.lgs. 546/1992.

probabilità ottenere) la rimessione in termini. A mero titolo esemplificativo, ciò può avvenire quando:

- il contribuente abbia fatto affidamento su circolari;
- vi sia overlurring[62] generativo di incertezza sulla norma processuale applicabile;
- il contribuente sia stato ricoverato;
- il contribuente sia stato in stato di detenzione

L'art. 12 prel. c.c., sebbene con i limiti applicativi delineati ex art. 14 prel c.c. individuano 4 criteri mediante i quali l'interprete[63] può far sgorgare da una disposizione la norma applicabile al caso di specie. Essi, secondo il genio del diritto[64], sono scritti in un ordine preciso, e possono essere sintetizzati nella disequazione secondo cui Il>Ir>IAl>IAi[65].

La migliore soluzione interpretativa sarà quella più in sintonia in primis con il testo legislativo ma anche con le norme di rinvio, coerente con il fine perseguito dal legislatore, reperibile nei lavori preparatori e nel rispetto di quanto sancito da fonti sovraordinate come la costituzione e il diritto europeo sulle leggi e atti aventi forza di legge.

Secondo lo stesso autore, quando una legge è scritta così bene da non poter essere diversamente interpretata si avrà Il=Ir=Ial=Iai.

In tale ultima ipotesi, invero, quado tutte le interpretazioni di un testo legislativo producono la stessa norma[66] , considerando la logica dei sistemi di 1° grado potremmo dire di essere in presenza di un sistema che produce lo stesso risultato indifferentemente dal metodo applicato.

Invero, poiché un sistema di equazioni è definito come un insieme di 2 o più equazioni aventi le stesse incognite (da non confondersi con le lettere cha hanno la funzione di costante nei sistemi di primo grado[67]) e che l'insieme di soluzioni è dato da quei valori che soddisfano tutte le equazioni che compongono un sistema; considerato che il grado è dato dal prodotto dei gradi delle singole equazioni; applicando queste definizioni al diritto come in

[62] Rif. Cass. Civ 15809/2010; Cass.civ. 17704/2010 e Cass. Civ. 14627/2010
[63] Rif. al giudice che applica la norma
[64] Rif. L. VIOLA, "Interpretazione delle leggi con modelli matematici", cit.
[65] Formula di L. VIOLA in cui Il =interpretazione letterale, Ir è l'interpretazione teleologica, Ial è l'interpretazione secondo analogia egis e IAi è l'interpretazione per analogia iuris.
[66] Derivante da D+I.
[67] Detti anche lineari.

www.LaNuovaProceduraCivile.com

matematica anch'esse potranno dar luogo ad un risultato determinabile (comune a tutte le equazioni) oppure potrà dar luogo ad un risultato impossibile.

In ambito giuridico, un risultato concettualmente simile all'impossibilità matematica si ha nelle ipotesi di inammissibilità. Si pensi, a mero titolo esemplificativo ma non esaustivo, all'inammissibilità derivante dalla tardiva proposizione di un ricorso avverso un atto impugnato. Invero, ai sensi dell'art. 21 co. 1 d.lgs. 546/1992 il ricorso nell'esempio fatto sarà ammissibile se e solo se il contribuente proponga ricorso entro 60 giorni decorrenti dalla data di notificazione dell'atto impugnato. Pertanto, se lo farà dopo il predetto termine il Presidente della sezione tributaria designata emanerà un provvedimento di inammissibilità del ricorso.

In matematica, tuttavia, l'insieme di un sistema può dar luogo anche ad un valore indeterminabile che, ammettendo infinite soluzioni, non ne consente la determinabilità di un valore che soddisfi tutte le funzioni del sistema. Tale situazione rappresenta la fattispecie di lacuna legislativa incolmabile.

I modi di risoluzione dei sistemi di 1° grado sono 4: quello della sostituzione, del confronto, della riduzione e di Cramer.

METODO DELLA SOSOSTITUZIONE NEI SISTEMI DI 1° GRADO

Esempio: Dato il sistema {2x-Y=1 C.E del sistema[68] solo se a≠2
ax-y=1 se a=2 è imp!

Per risolverlo l'operatore deve:

a) ricercare il valore di una delle 2 incognite in una delle due funzioni;
b) sostituire questo nell'altra. In tal modo l'equazione si riduce ad una incognita e pertanto ne consentirà l'individuazione del valore;
c) sostituire il valore dell'incognita trovata nella funzione precedente per trovare il valore dell'altra incognita

[68] Rif. al campo di esistenza del sistema

www.LaNuovaProceduraCivile.com

Risolvo: {y=2x-1

ax-(2x-1)-1=0

{Y=2x-1

Ax-2x+1-1=0

{y=2x-1

X=o

{y=2*0-1=-1

X=o

Tale attività, in materia tributaria, può essere ricondotta alla logica dell'interpretazione logico sistematica in cui l'interprete è chiamato ad attribuire il senso ad una disposizione ad esempio per l'applicazione in virtù di richiami espressi di disposizioni contenute in disposizioni legislative di altro settore del diritto.

METODO DEL CONFRONTO

Esempio: Dato il sistema {2x-Y=1 C.E del sistema[69] solo se a≠2

ax-y=1 se a=2 è imp!

Per risolverlo si deve:

1) ricercare il valore della stessa incognita es.y (o della x) in tutte e due le 2 funzioni;

   {y=2x-1

   y= ax-1

2) confrontare i valori corrispondenti all'incognita

   (nel nostro caso scrivendo {2x-1=ax-1

   y=ax-1

3) raggruppare insieme prima dell'uguale (=) tutti i valori contenenti la x e a destra si farà la stessa cosa con i termini noti, rispettando in entrambi i casi le regole algebriche del cambio di segno nello spostamento. Quindi scriverò {2x-ax=1-1

   y=ax-1

4) le soluzioni dei valori che soddisfano entrambe le equazioni saranno x=0

   ed y= -1.

[69] Rif. al campo di esistenza del sistema.

www.LaNuovaProceduraCivile.com

In ambito giuridico, tale meccanismo non è simile all'attività che compie l'interprete quando l'interprete nell'attribuire il significato ad una disposizione ricorrendo alla cd. interpretazione analogica ex art. 12 co. 2 prel c.c[70]?

IL METODO DELLA RIDUZIONE

Esempio: Dato il sistema {2x-Y=1 C.E del sistema[71] solo se a≠2

ax-y=1 se a=2 è imp!

In matematica, tale modus operandi impone all'operatore di:

1) ricercare il valore di un'incognita tale che moltiplicandolo da ambo i lati dell'uguale della 1° equazione mi consente di ottenere un valore dell'incognita (es la y) tale che sia uguale e di segno opposto al coefficiente della y della 2° equazione;

   {(1)*(2x-y)=(1)* 1 (y1=1)

   (1)*(ax-y)=(1) *1 (y2=1)

2) essendo il sistema ridotto ad una sola incognita

{2x-y=1

-(ax-y)=1

_____

2x-ax+0y=O

soluzione x=o

3) sostituisco il valore della x (=0) nelle funzioni e in entrambe Y sarà=-1

Tale sistema non potrebbe applicarsi alla logica dell'interpretazione cd. restrittiva? (ad esempio con riferimento all'interpretazione di disposizioni non impositive come le norme agevolatrici che sono per definizione di tiipo eccezionale escluse dall'applicazione analogica ex art.14 prel c.c.)

IL METODO DI CRAMER

Consente di risolvere il sistema come segue:

a) si scrivono i coefficienti delle x e delle y in una matrice composta da 2 righe e 2 colonne;
b) si trova il determinante[72] come differenza del prodotto tra x1 e y2 e x2 e y1.

[70] con i limiti imposti dalla riserva di legge ex art 23 cost

[71] Rif. al campo di esistenza del sistema

www.LaNuovaProceduraCivile.com

Se il risultato sarà diverso da 0 allora il sistema darà luogo ad un valore determinabile

Poiché x=Dx[73]/D ed Y=Dy[74]/D nella ipotesi in cui oltre al D=0 anche Dx o Dy sia uguale a = il sistema sarà indeterminato.

Risolviamo il nostro esempio con questo metodo

{2x-y=1 C.E se a≠2

ax-y=1 se a=2 è impossibile

$$x = Dx/D = \frac{\begin{vmatrix} 1 & (*) & -1 \\ 1 & & -1 \end{vmatrix}}{\begin{vmatrix} 2 & (*) & -1 \\ a & & -1 \end{vmatrix}} = ((1)*(-1)-(-1)*(1))/\ (2)*(-1)*(a)=(-1+1)/-2+a=o$$

$$y = Dy/D = \frac{\begin{vmatrix} 1 & (*) & 2 \\ 1 & & a \end{vmatrix}}{\begin{vmatrix} 2 & (*) & -1 \\ a & & -1 \end{vmatrix}} = ((1)*(a)-(2)*(1))/(2)(-1)-(-1)*(a)=(a-2)/-2+a=-1$$

In sostanza, come la matematica è un linguaggio chiaro e preciso che produce un risultato corretto se e solo se vengano rispettate le regole (presupposte); analogamente anche l'attribuzione del corretto significato alle parole secondo la loro connessione come pretende il criterio madre ex art. 12 co. 1 prima parte prel c.c. può produrre un risultato errato se non si tiene in debito conto delle regole linguistiche e dunque della sintassi e della semantica.

La Nuova Procedura Civile
Direttore Scientifico: Luigi Viola

www.LaNuovaProceduraCivile.com

[72] Che è comune ad entrambe le incognite e rappresenta il valore che in entrambe viene scritto al denominatore.

[73] In cui DX è dato dalla differenza del prodotto del termine noto della prima funzione con il coefficinete angolare di y della seconda e il coefficiente angolare della y della 1° funzione con il termine noto della seconda.

[74] In cui Dy è dato dalla differenza del prodotto del termine noto della prima funzione con il coefficinete angolare di x della seconda e il coefficiente angolare della x della 1° funzione con il termine noto della seconda.