

La Cassazione respinge l'interpretazione sistematica "indefinita" proposta dall'Amministrazione finanziaria.

The Court of Cassation rejects the systematic "indeterminate" interpretation proposed by Tax authorities.

di Vito Velluzzi - 12 febbraio 2020

(commento a Cass., sez. trib., 12 novembre 2019, n. 29164)

Abstract

La Cassazione respinge l'interpretazione sistematica proposta dall'Agenzia, considerandola indefinita e per ciò inadeguata. In questo commento si sostiene che la tesi della Cassazione è corretta, poiché l'Agenzia si è limitata a menzionare l'interpretazione sistematica senza argomentare quale sia il significato del sintagma "interpretazione sistematica". Meno convincenti, sono, invece, i passaggi della sentenza dedicati all'art. 12, comma 1 delle Preleggi, in particolare alle nozioni di interpretazione estensiva e letterale. Questi passaggi risultano, a seconda dei casi, incongruenti o superflui.

Parole chiave: interpretazione sistematica; interpretazione letterale; interpretazione estensiva.

Abstract

The Court of Cassation rejects the systematic interpretation proposed by the Agency considering it indeterminate and therefore inadequate. This comment argues that the Cassation's thesis is correct, since the Agency limited itself to mentioning the systematic interpretation without arguing what is the meaning of "systematic interpretation". Less convincing, however, are the steps of the decision referred to article 12, paragraph 1 of the Preleggi, with regard to the notions of extensive and literal interpretation. These steps are, according to the circumstances, incoherent or superfluous.

Keywords: *systematic interpretation; literal interpretation; extensive interpretation.*

SOMMARIO: 1. Il caso e la normativa rilevante – 2. I tipi dell'interpretazione sistematica e i difetti della proposta dell'Agenzia. 3. Il ruolo delle risoluzioni interpretative dell'Agenzia. 4. Una incongrueza e un fuor d'opera. 5. Considerazioni conclusive.

1. La sentenza tratta alcune questioni in tema di interpretazione delle disposizioni normative tributarie (G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, Cedam, 2003). La pronuncia ha origine da una vicenda piuttosto semplice. L'Agenzia delle Entrate ricorre per Cassazione contro la sentenza della

Commissione Tributaria Regionale del Piemonte che, confermando la decisione di primo grado, ha accolto il ricorso di una S.r.l. “*avverso la cartella di pagamento (...) con la quale erano recuperate le detrazioni (...) per le agevolazioni riconosciute dalla L. 296 del 2006, art. 1, comma 344, con interessi e sanzioni*”. L’Ufficio sostiene che le detrazioni recuperate riguardavano immobili della società concessi in locazione a terzi, qualificabili quindi come “beni merce” e per questo non ammessi al beneficio della detrazione. A detta dell’Agenzia l’agevolazione riguarderebbe solo gli interventi di riqualificazione energetica eseguiti sui beni strumentali dell’impresa e non anche sui beni merce. La disposizione normativa principale è costituita, dunque, dall’art. 1, comma 344 e ss. della L. n. 296 del 2006 che ha previsto per le spese documentate sostenute entro il 31 dicembre del 2007, relative a interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti, la detrazione dell’imposta lorda per una quota pari al 55% degli importi a carico del contribuente. Va poi considerato pure l’art. 2, comma 1, lett. a) e lett. b) del D. M. economia e finanze del 19 febbraio del 2007 attuativo dell’articolo di legge sopra menzionato. Il Decreto ministeriale, infatti, indica quali soggetti ammessi alla detrazione le persone fisiche non titolari di reddito d’impresa e i soggetti titolari di redditi d’impresa che abbiano sostenuto spese per l’esecuzione degli interventi di risparmio energetico sugli edifici esistenti, su parti di edifici esistenti o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti. L’art. 2, comma 2, del medesimo decreto precisa, inoltre, che se gli interventi sono eseguiti mediante contratti di locazione finanziaria, la detrazione compete all’utilizzatore ed è determinata in base al costo sostenuto dalla società concedente.

2. La Cassazione respinge il ricorso sostenendo che l’interpretazione sistematica proposta dall’Agenzia è “indefinita” e per questo inadatta a giustificare l’attribuzione di significato desiderata dall’Amministrazione, forse inadatta a giustificare una qualsivoglia attribuzione di significato alle disposizioni normative coinvolte (v. D. CANALE e G. TUZET, *La giustificazione della decisione giudiziale*, Torino, Giappichelli, 2019; E. DICIOTTI, *Interpretazione della legge e discorso razionale*, Torino, Giappichelli, 1999; R. GUASTINI, *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè, 2011; C. LUZZATI, *Del giurista interprete. Linguaggio, tecniche e dottrine*, Torino, Giappichelli, 2016). L’interpretazione sistematica dell’Agenzia non permette, secondo i giudici di legittimità, di fondare la rilevanza della distinzione tra beni merce e beni strumentali ai fini della detrazione in questione. In effetti, se si accredita la ricostruzione fatta dalla Corte, l’Agenzia si è limitata ad affermare l’esistenza di esigenze sistematiche e la conseguente necessità di una interpretazione sistematica delle disposizioni normative. L’argomentazione interpretativa richiede, però, maggiori sforzi, il mero richiamo all’interpretazione sistematica non è sufficiente. Vi sono, infatti, vari modi di intendere l’interpretazione sistematica e ciascun modo è legato a una differente nozione di “sistema”. Si possono opportunamente distinguere quattro tipi di interpretazione sistematica: a) sistematico-testuale; b) sistematico-logica; c) sistematico-teleologica; d) sistematico-

dogmatica (V. VELLUZZI, *Interpretazione sistematica e prassi giurisprudenziale*, Torino, Giappichelli, 2002).

Nell'interpretazione sistematico-testuale il sistema di riferimento dell'interprete è costituito dal testo normativo considerato come "mero testo", ossia come insieme di enunciati tra loro connessi e parte del medesimo discorso. Una tecnica interpretativa di natura sistematico testuale è, per esempio, la *sedes materiae*. Nell'interpretazione sistematico-logica l'interprete ritiene che sia caratteristica rilevante del sistema giuridico l'assenza di antinomie, per cui si adopera per prevenirle. Una tecnica interpretativa logico sistematica ben conosciuta è, appunto, l'argomento della coerenza rivolto ad evitare le antinomie tra norme. Nell'interpretazione sistematico-teleologica il sistema di riferimento dell'interprete è costituito dalle finalità che accomunano un settore disciplinare, una parte o l'intero sistema giuridico. In questo caso entrano in gioco tecniche interpretative teleologiche che considerano lo scopo che accomuna o gli scopi che accomunano più norme. Nell'interpretazione sistematico-dogmatica il sistema di riferimento dell'interprete è costituito dalla "costruzione concettuale" da lui stesso operata o mutuata da altri. Si pensi all'impiego interpretativo di concetti non presenti nel lessico legislativo come, per citarne uno, il concetto di presupposizione nel diritto dei contratti.

L'argomentazione interpretativa sostenuta per via sistematica richiede, dunque, almeno il chiarimento del sistema assunto come riferimento e l'uso di tecniche interpretative a esso connesse. Asserire che un'interpretazione è sistematica dice molto poco: si tratta di una formula sicuramente evocativa, ma non adeguatamente esplicativa se priva di ulteriori sostegni. Invocare il sistema non legittima di per sé l'attribuzione di significato alle disposizioni normative, anzi impone un impegno argomentativo rivolto a mostrare le ragioni del sistema richiamato, poiché il mero uso del sintagma "interpretazione sistematica" non costituisce una buona ragione, forse nemmeno una ragione, a favore di un'attribuzione di significato.

Appare del tutto appropriata, dunque, la stigmatizzazione della Cassazione in termini di "interpretazione sistematica indefinita" riguardo a quanto sostenuto dall'Agenzia, poiché la stessa Agenzia non si preoccupa di indicare il sistema rilevante e le ragioni del suo utilizzo per accreditare l'interpretazione delle disposizioni normative interessate. In sintesi: se l'interpretazione sistematica va presa sul serio, allora bisogna usarla correttamente e non farne un mero espediente retorico.

3. Vi sono almeno altre due questioni affrontate dai giudici di legittimità rispetto al quadro normativo di riferimento meritevoli di attenzione: a) il ruolo delle risoluzioni interpretative dell'Agenzia; b) l'interpretazione dell'art. 12, comma 1, delle Preleggi.

Sul primo punto la Cassazione ribadisce quanto ha già detto in varie occasioni, ossia che l'interpretazione di disposizioni normative contenuta nelle risoluzioni non è vincolante per i destinatari e per i giudici (G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè, 2008; D. STEVANATO, *Fondamenti di diritto*

tributario, Firenze, Le Monnier, 2019). Questa tesi è riconducibile al generale principio per cui “*l’amministrazione non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute*”, principio da cui segue, appunto, che “*la cosiddetta interpretazione ministeriale (...) sia essa contenuta in circolari o risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici*” (così, tra le tante, Cass., sez. trib., 23 aprile 2008, n. 10488).

4. Più delicata è, invece, la questione dell’interpretazione dell’art. 12, comma 1 delle Preleggi, o meglio del rapporto tra l’interpretazione dell’art. 12, comma 1 delle Preleggi adottata dalla Cassazione e le tecniche interpretative utilizzate nella motivazione (V. VELLUZZI, *Le Preleggi e l’interpretazione. Un’introduzione critica*, Pisa, Edizioni Ets, 2013). Per un verso, infatti, i giudici sostengono che l’esito interpretativo da loro prescelto è frutto sia dell’interpretazione letterale, sia dell’interpretazione teleologica delle disposizioni normative. Per l’altro verso sostengono, però, il primato dell’interpretazione letterale su qualsiasi altra interpretazione (sistematica, ma anche teleologica) e la necessità, imposta proprio dall’art. 12, comma 1 delle Preleggi, di arrestarsi alla medesima interpretazione letterale salvo che la “lettera” della disposizione non sia chiara e si mostri, invece, ambigua. La questione decisa dai giudici nella sentenza ricadrebbe, a quanto pare, tra quelle in cui l’interpretazione letterale conduce a un esito chiaro.

Emerge qui una incongruenza. È opportuno andare un po’ più a fondo. La Corte riproduce un consolidato orientamento maturato in seno alla stessa Cassazione riguardo al rapporto tra i criteri interpretativi regolati dall’art. 12, comma 1 delle Preleggi. Non si può indugiare sui tratti problematici della nozione di significato chiaro e sull’equivalenza tra significato proprio delle parole e significato letterale, il discorso porterebbe troppo lontano. Si debbono, però, sottolineare due aspetti che possono suscitare delle perplessità. Il primo è il seguente. Se appellarsi alla lettera quando essa è chiara esaurisce il compito dell’interprete, per quale ragione spendere articolate, e sia detto per inciso: convincenti, considerazioni teleologiche? La Corte, infatti, si diffonde a lungo per mostrare come quel modo di intendere la lettera, ovvero come insieme di significati chiaramente ascrivibili alle disposizioni normative, sia perfettamente collimante con le finalità perseguite dal legislatore e all’individuazione delle finalità perseguite dal legislatore dedica ampio spazio. Il secondo aspetto discutibile è questo. Si è appena detto, che la Cassazione sembra intendere il significato letterale come l’insieme dei significati chiaramente attribuibili alla disposizione normativa. Proprio perché le disposizioni normative oggetto di interpretazione si riferiscono a tutti i beni e non distinguono, quindi, tra beni strumentali e beni merce, “*l’indefinita interpretazione sistematica*” dell’Agenzia non è in grado di accreditare la scelta di un significato meno ampio capace di escludere alcuni beni dal benefico fiscale. In questo caso l’accoglimento della tesi dell’Agenzia avrebbe comportato un esito restrittivo dell’interpretazione rispetto a quello scelto dai giudici di legittimità, non un esito estensivo, per cui la

parte della motivazione nella quale si vuole scongiurare un'interpretazione estensiva o l'analogia è, a conti fatti, un fuor d'opera.

5. Per concludere. Bene ha fatto la Cassazione a censurare l'interpretazione sistematica "indefinita" dell'Amministrazione. I giudici hanno fatto altrettanto bene a non limitarsi alla censura, costruendo un'argomentazione piuttosto ricca tesa ad accreditare l'esito interpretativo preferito con un certo modo di intendere il significato letterale e con un'articolata analisi delle finalità perseguite dal legislatore. È pure apprezzabile l'impegno dei giudici rivolto a mostrare che lettera e scopo conducono in maniera coerente al medesimo risultato interpretativo. Tuttavia, all'interno di questo percorso alcuni passaggi, in particolare quelli riguardanti l'art. 12, comma 1 delle Preleggi e l'interpretazione estensiva, appaiono incongruenti o superflui.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI: D. CANALE e G. TUZET, *La giustificazione della decisione giudiziale*, Torino, Giappichelli, 2019; E. DICIOTTI, *Interpretazione della legge e discorso razionale*, Torino, Giappichelli, 1999; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè, 2008; R. GUASTINI, *Interpretare e argomentare*, Milano, Giuffrè, 2011; C. LUZZATI, *Del giurista interprete. Linguaggio, tecniche e dottrine*, Torino, Giappichelli, 2016; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, Cedam, 2003; D. STEVANATO, *Fondamenti di diritto tributario*, Firenze, Le Monnier, 2019; V. VELLUZZI, *Interpretazione sistematica e prassi giurisprudenziale*, Torino, Giappichelli, 2002; V. VELLUZZI, *Le Preleggi e l'interpretazione. Un'introduzione critica*, Pisa, Edizioni Ets, 2013.