

Sulla certezza del diritto in materia tributaria tra unità del diritto e pluralità di ordinamenti giuridici*

SOMMARIO: 1. L’“unità del diritto” tra specializzazione delle sue branche e pluralità degli ordinamenti: sulla necessità odierna di indagare la certezza del diritto, anche nel settore tributario, passando da una lettura “monolivello” (prospettiva “intrinseca”) a una “multilivello” (prospettiva “estrinseca”). – 2. La certezza del diritto: mitologia giuridica o valore positivo? Le peculiarità del diritto pubblico, in generale, e del diritto tributario, in particolare, che rendono la certezza del diritto un valore essenziale e positivo. – 3. La certezza del diritto in materia fiscale (radicato, oltre che nel principio di ragionevolezza, nella riserva di legge e nella soggezione alla legge di giudici e amministrazione) quale principio comune dello “Stato di diritto” a livello normativo ma non applicativo. – 4. Il costituzionalismo multilivello e il pluralismo ordinamentale quali cause di crisi della certezza giuridica, anche in materia tributaria, e la razionale prevedibilità dell’attività degli organi deputati alla risoluzione di antinomie e contrasti quale effettivo mezzo di limitazione dell’incidenza. – 5. Conclusioni: il percorso “contromano” dell’Unione Europea rispetto alla salvaguardia della certezza del diritto in campo tributario, ma non solo, e la necessità di una normazione adeguata e di una attuazione amministrativa e giurisprudenziale fedele per invertire la direzione.

Nell’era del costituzionalismo multilivello, della tutela multilivello dei diritti, della pluralità a volte esasperata degli ordinamenti, l’indagine sulla certezza del diritto in materia tributaria, condotta nel saggio, si propone di verificare non solo se esista una matrice di fondo comune tra i vari comparti del diritto, ma anche se esista una matrice di fondo comune tra i vari sistemi giuridici, in generale, e tra le varie partizioni interne dei vari sistemi giuridici, in particolare.

* Testo, con l’aggiunta delle note, della relazione svolta dall’A. al Convegno “*IV Giornate Italiane di Diritto tributario Europeo – La rilevanza delle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri dell’Unione europea nella materia tributaria*”, organizzato dall’Università degli Studi di Salerno - Dipartimento di Scienze Economiche e Statistiche (DISES) e dall’*International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)*, svoltosi nelle giornate dell’11 e 12 maggio 2022.

In the era of multilevel constitutionalism, with its layered protection of rights and (sometimes overwhelming) plurality of legal systems, the examination of legal certainty in tax matters seeks to determine two things: first, whether a common foundation exists across different branches of law; second, whether there is a shared framework not only between various legal systems as a whole but also within the different subdivisions of those systems.

1. *L'“unità del diritto” tra specializzazione delle sue branche e pluralità degli ordinamenti: sulla necessità odierna di indagare la certezza del diritto, anche nel settore tributario, attraverso una duplice lettura “monolivello” (prospettiva “intrinseca”) e “multilivello” (prospettiva “estrinseca”).* – Il tema assegnatomi per intervenire in questo prestigioso Convegno mi ha dato, fin da subito, da riflettere su come dovessi intendere il concetto di “unità del diritto”.

Di primo acchito, e anche considerando la presenza in questa Sessione di illustri colleghi di altre branche del diritto, ho ritenuto che il concetto di “unità del diritto” dovesse intendersi in senso tradizionale, e cioè come lettura complessiva del fenomeno della giuridicità che prescinde dalle ripartizioni scientifiche e didattiche tra i vari comparti tradizionali.

Si muove, insomma, dall'accezione classica con la quale, ad esempio, Cassese, Carcaterra, D'Alberti e il sociologo Bixio hanno ritenuto di sintetizzare in una parola la grande opera di Massimo Severo Giannini (1). La testimonianza, cioè, che il diritto pubblico non è un corpo estraneo rispetto al diritto privato, perché entrambi affondano le proprie radici in un *humus* – per l'appunto – unitario rappresentato dalla “giuridicità”, che permette di rinvenire anche nei singoli istituti tratti comuni ben più profondi di quelli che si potrebbero immaginare.

Quest'accezione classica è stata quella generalmente assunta anche nel diritto tributario, con lo studio di questa materia in rapporto alle altre branche del diritto.

E infatti, proprio nel momento in cui la fiscalità iniziava a delinarsi come materia speciale, uno studioso particolarmente acuto come Ezio Vanoni sentì

(1) Il riferimento è, naturalmente, all'opera S. CASSESE - G. CARCATERRA - M. D'ALBERTI - A. BIXIO, *Massimo Severo Giannini e la teoria giuridica*, Bologna, 1994. Il tema, a sua volta, si inserisce in un dibattito ancor più ampio che può riguardare ogni branca del diritto e che fu concettualizzato, agli inizi dello scorso secolo, da S. ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, Pisa, 1918, 7 ss.

il bisogno di esaminare questo problema, giungendo a soluzioni che, condivisibili o meno, denotano l'accezione in cui il termine è stato fin dall'inizio utilizzato nel nostro settore (2). È, peraltro, storia troppo nota ai cultori della materia tributaria, per essere ripetuta in questa sede, la discussione sull'applicabilità o meno all'obbligazione tributaria dei principi del diritto comune (3) o quella sull'interpretazione in materia tributaria dei concetti di provenienza di altri comparti del diritto (4). Mi limito a segnalare che, più di recente, il problema si è posto anche per i rapporti tra diritto tributario e diritto amministrativo (5), rendendo possibile un discorso sull'unità del diritto non solo in

(2) E. VANONI, *L'unità del diritto ed il valore per il diritto tributario degli istituti giuridici di altri campi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 244 ss., ora in *Opere giuridiche*, I, Milano, 1961, 153 ss.

(3) Cfr., senza pretesa di completezza e limitandosi ai contributi più recenti, F. PAPARELLA, *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, I, 587 ss.; G. FALSITTA, *Per l'autonomia del diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2019, 257 ss.; ID., *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 353 ss.; S. CIPOLLINA, *Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc.*, 2018, I, 163 ss.

(4) Cfr., senza pretesa di esaustività: E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, 133 ss.; ID., *L'unità del diritto ed il valore per il diritto tributario degli istituti giuridici di altri campi*, cit.; A. UCKMAR, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1937, 388 ss.; A. BERLIRI, *Negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione per l'imposta di registro*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1941, I, 161 ss.; M.S. GIANNINI, *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin.*, 1941, 97 ss.; L.V. BERLIRI, *Un concetto superato: l'impiego "ai soli fini fiscali"*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1943, I, 100 ss.; A. FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1969, 21 ss.; F. BOSELLO, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1981, I, 1434 ss. Tra gli studi di carattere monografico, cfr. A. AMATUCCI, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965; M. TRIMELONI, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 1979; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.

(5) Si pensi, ad esempio, al tema dell'invalidità degli atti, su cui cfr., fra i molti, E. MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 379 ss.; L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 1401 ss.; S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012; F. FARRI, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2015; F. RANDAZZO, *In tema di applicabilità dell'art. 21-octies, comma 2, Legge n. 241 del 1990, agli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 260 ss. Sul nuovo regime giuridico dell'invalidità degli atti impositivi, introdotto nello Statuto dei diritti del contribuente per effetto del decreto legislativo di riforma fiscale n. 219/2023, v. ancora F. FARRI, *Prime riflessioni sul nuovo regime di invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria delineato dalla recente riforma fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, I, 209 ss., il quale trae dalla novella legislativa talune indicazioni carattere

senso tradizionale, che guarda ai rapporti tra diritto pubblico e diritto privato, ma anche all'interno delle diverse partizioni del diritto pubblico (6).

Mi sono reso conto, tuttavia, che nell'attuale contesto quest'accezione dell'unità del diritto non si presta più ad essere fatta oggetto soltanto di una lettura "monolivello", che guardi cioè soltanto a un singolo ordinamento e alle sue partizioni interne, in una prospettiva che se vogliamo possiamo definire "intrinseca", ma deve necessariamente essere condotta anche in una prospettiva "multilivello", che guardi cioè anche al singolo ordinamento in rapporto agli altri, in una prospettiva che se vogliamo possiamo definire "estrinseca" (7).

Detto in altre parole, mi sembra che nell'era del costituzionalismo multilivello, della tutela multilivello dei diritti, della pluralità a volte esasperata degli ordinamenti, occorra verificare non soltanto se esiste una matrice di fondo comune tra i vari comparti del diritto, ma anche se esiste una matrice di fondo comune tra i vari sistemi giuridici, in generale, e tra le varie partizioni interne dei vari sistemi giuridici, in particolare.

È, pertanto, lungo questa doppia direttrice che mi propongo di percorrere il tema oggetto di questa sessione, ossia la certezza del diritto.

2. La certezza del diritto: mitologia giuridica o valore positivo? Le peculiarità del diritto pubblico, in generale, e del diritto tributario, in particolare, che rendono la certezza del diritto un valore essenziale e positivo. – Nella prospettiva definita "intrinseca" occorre porsi subito la domanda classica se la certezza del diritto debba essere guardata in modo identico o

sistematico nel senso della specialità della materia tributaria rispetto al diritto amministrativo generale, segnatamente in punto di inapplicabilità agli atti tributari dell'art. 21-*octies*, comma 2 della l. n. 241/1990, e indicazioni di carattere dogmatico nel senso del carattere di stretto diritto positivo della regolamentazione delle varie categorie di invalidità.

(6) Paradigmatica, in tale senso, è la ricerca scientifica condotta nell'ultimo decennio da Raffaello Lupi e culminata in diverse pubblicazioni: v., fra le più recenti, R. LUPI, *La funzione amministrativa d'imposizione tributaria*, Roma 2022 e ID. *L'imposizione tributaria come diritto amministrativo speciale*, Roma, 2023.

(7) Illuminante, in tal senso, la prolusione di Alberto Trabucchi del 1975 sul tema "L'Europa e l'unità del diritto", che si può leggere in G. CIAN - R. PESCARA (a cura), *Cinquant'anni nell'esperienza giuridica. Scritti giuridici di Alberto Trabucchi*, Padova, 1988, 98 ss.

differenziato nel settore tributario rispetto alle altre branche del diritto oppure se essa mantenga una matrice comune (8).

Già su questo piano si aprono profili di incertezza definitoria e concettuale notevolissimi: si potrebbe dire che la stessa definizione di “certezza del diritto” risulta assolutamente “incerta”.

È noto, solo per fare un esempio, che il famoso saggio di Lopez di Oñate del 1942 su “*La certezza del diritto*” (9) generò un amplissimo dibattito tra gli studiosi, anche in merito alla interpretazione degli elaborati concetti giusfilosofici espressi dall’Autore (10), che purtroppo morì poco dopo la pubblicazione del saggio e non poté così contribuire ulteriormente al dibattito stesso. Lo stesso Allorio lo omaggiò pubblicamente, dando conto che ancora a diversi anni di distanza quell’opera destava dibattiti e riflessioni approfondite da parte della dottrina (11).

Come in ogni dibattito, le posizioni in merito hanno teso a polarizzarsi.

Esemplificativaente, Calamandrei – che di solito non era accomodante né emozionale nelle sue manifestazioni – confessò un vero e proprio appassionamento per il libro: “*m’è accaduto qualcosa che non capita tutti i giorni: leggere un libro giuridico, tutto d’un fiato, con crescente consenso ed anche con crescente gratitudine dalla prima all’ultima pagina ... Chi legge questo libro del Lopez ha, fin dalle prime pagine, la sensazione di trovarsi di fronte alla discussione di un appassionante problema di vita, che tocca ciascuno di noi da vicino, nella sicurezza dei nostri focolari, nella nostra dignità di uomini, nella nostra libertà individuale. Haec de te fabula narratur*” (12). Per altro verso, Grossi lo considera uno dei contributi più dannosi per la scienza giuridica italiana, individuando nella ricerca della certezza del diritto una delle più perniciose “mitologie giuridiche” della modernità (13).

(8) Una ponderosa ricerca sulla Costituzione brasiliana e specifica sul diritto tributario italiano, ma con una portata teorico-generale di notevole spessore, è stata di recente condotta da H. AVILA, *La teoria della certezza del diritto*, Torino, 2023.

(9) F. LOPEZ DE OÑATE, *La certezza del diritto*, Roma, 1942.

(10) Cfr., per tutti e oltre agli autori citati nelle note successive, F. CARNELUTTI, *La certezza del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1943, 81 ss. e N. BOBBIO, *La certezza del diritto è un mito?*, in *Riv. int. fil. dir.*, 1951, 146 ss.

(11) Cfr. E. ALLORIO, *La certezza del diritto dell’economia*, in *Il diritto dell’economia*, 1956, 1198 ss.

(12) P. CALAMANDREI, *La certezza del diritto e la responsabilità della dottrina*, in *Riv. dir. comm.*, 1942, I, 341.

(13) P. GROSSI, *Mitologie giuridiche della modernità*, Milano, 2007; ID., *Sulla odierna*

Come spesso avviene nei fenomeni sociali, dei quali il diritto è parte (14), quando si percepisce l'esistenza di elementi di criticità nella prassi preesistente la reazione tende ad opporsi alla prassi stessa in ogni suo aspetto. E così è avvenuto anche per il positivismo giuridico, i cui limiti giuridici sono noti e che, per reazione, hanno portato talora a un rifiuto di tutto ciò che a esso tradizionalmente poteva ricollegarsi.

In questo modo, la stessa certezza del diritto è stata considerata alla stregua di una mitologia giuridica della modernità, un feticcio non soltanto irrealizzabile, ma in verità neppure desiderabile, perché collegata all'impero della legge, vista a sua volta come freno alla autonoma creazione del diritto da parte del corpo sociale: *“la certezza quale principio sommo deve essere colto come strettamente collegato a una civiltà improntata a un fermo assolutismo giuridico, espressione prima e fondamentale di essa, di essa autentica condicio existendi (...). Essa è un bene, un pregio, una verità solo se la si osserva, come – ohimè – generalmente si è fatto, dalla parte del titolare del potere”* (15). Vi è, addirittura, chi ha considerato la ricerca della certezza del diritto alla stregua di un complesso psichico, retaggio del riflesso infantile volto alla ricerca di certezza nella figura paterna: *“The infant strives to retain something like pre-birth serenity. Conversely, fear of the unknown, dread of chance and change, are vital factors in the life of the child. These factors manifest themselves in a childish appetite for complete peace, comfort, protection from dangers of the unknown... Grown men, when they strive to recapture the emotional satisfaction of the child's world, without being consciously aware of their motivation, seek in their legal systems the authoritativeness, certainty and predictability which the child believed that he had found in the law laid down by the father”* (16).

Tralasciando quest'ultimo estremo, non può dirsi che la posizione che vede nella certezza del diritto un qualcosa di irrealizzabile, se non di apertamente negativo, sia attualmente recessiva. Sembra, anzi, che si possa dire il contrario, ossia che nella generalità dell'ordinamento la certezza del diritto non sia più considerata un valore centrale, se non addirittura un disvalore ri-

“incertezza” del diritto, in *Giust. civ.*, 2014, 921 ss. e Id., *L'invenzione del diritto*, Roma-Bari, 2017; ma v. altresì G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Torino, 1992, 202-203.

(14) Sul tema, utilizzando il diritto tributario come punto di osservazione, R. LUPI, *Studi sociali e diritto*, Roma, 2022.

(15) P. GROSSI, *Sulla odierna “incertezza” del diritto*, cit., 925.

(16) J. FRANK, *Law and the Modern Mind*, Londra, 1949, I ed. 1930, 10, 12, 18-20.

spetto alla maggior autenticità della produzione del diritto da parte del corpo sociale.

In verità, la certezza del diritto non può considerarsi un fenomeno sovrapponibile rispetto al positivismo giuridico, posto che essa – ben a ragione – può trovare e ha trovato spazio anche in correnti giusfilosofiche diverse (17). Per altro verso, poi, del positivismo giuridico non tutto merita di essere deprecato e, soprattutto, non in tutti i comparti del diritto può essere identico l'approccio verso il positivismo giuridico, inteso qui in senso generalissimo come impostazione che ricollega la validità del diritto alla concentrazione della potestà di produzione delle norme su organi prestabiliti.

Gli stessi autorevoli detrattori della certezza del diritto dichiarano apertamente di muovere da una prospettiva di diritto privato (18), per la quale ha senso ritenere centrale l'autonormazione delle parti rispetto alla eterodirezione della pubblica autorità, che effettivamente dovrebbe rimanere circoscritta ai casi di necessità di tutela di interessi essenziali anche nei rapporti interprivati.

Diverse sono – a mio avviso – le considerazioni che devono svolgersi quando si tratta di diritto pubblico, in generale, e di diritto tributario, in particolare: infatti, sussistono in questo ambito esigenze di carattere logico, costituzionale e sociologico che rendono la certezza del diritto un valore essenziale e positivo.

In un sistema impositivo basato sulla delineazione di fattispecie impositive e principio di *self-compliance*, l'incertezza su quali siano gli obblighi strumentali e sostanziali da adempiere determina inefficienza nel funzionamento del sistema, con danno per le stesse casse pubbliche: per il sistema tributario valgono in modo speciale le parole di Bobbio secondo cui la certezza è “*un elemento intrinseco del diritto, sì che il diritto o è certo o non è neppure diritto*” (19). Inoltre, in un sistema in cui la sovranità appartiene al popolo, le attribuzioni di pubblici poteri devono essere tassative e ben determinate e definite: nei rapporti tra poteri pubblici e amministrati, l'incertezza del diritto può essere veicolo di abusi da parte del potere. Senza considerare che l'incertezza

(17) Si veda, ad esempio, il giusnaturalista G. FASSÒ, *Società, legge e ragione*, Milano, 1974, 111.

(18) P. GROSSI, *La vita nel diritto*, Napoli, 2012, 28; ID., *Mitologie giuridiche della modernità*, cit., 21-22. Su tale, specifica prospettiva, v., più in generale, N. LIPARI, *I civilisti e la certezza del diritto*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2015, 1115 ss.

(19) N. BOBBIO, *La certezza del diritto è un mito?*, cit., 150.

sul sistema fiscale si riverbera direttamente in insicurezza nei traffici economici e disincentiva gli investimenti, specialmente stranieri (20).

Pertanto, laddove si sposi per la generalità dell'ordinamento una visione negativa della certezza del diritto, il comparto tributario – così come del resto altre branche del diritto pubblico – deve considerarsi a sé stante, non potendosi rinvenire sul punto una unità di fondo rispetto agli altri settori dell'ordinamento, se in essi la certezza deve guardarsi nel senso sopra specificato.

Chiarito ciò, rimane ancora da definire il contenuto da dare più specificamente al concetto di “certezza del diritto”.

Esso appare come un principio, privo di specifiche definizioni normative, che attiene sia alla formazione della norma giuridica sia alla interpretazione e applicazione di essa. La Corte Costituzionale lo ha ritenuto in sé inidoneo a fondare autonome censure di incostituzionalità della legge (21), ma ciò non toglie che, quale espressione dell'art. 3 Cost., gli si possa attribuire una forma di rilevanza costituzionale specie se collegabile anche a disposizioni specifiche relative a peculiari settori (22).

In questa cornice, si può affermare che il contenuto minimale del principio sia quello per cui le norme consentono agli operatori giuridici di conoscere ragionevolmente le conseguenze giuridiche delle proprie azioni. Ciò è in linea con la visione di fondo di Carnelutti (23), che guarda all'etimologia del concetto di certezza del diritto per individuarne i contenuti: e l'etimologia, dal latino “cernere”, rimanda appunto al concetto di sforzarsi di veder chiaro (24).

(20) Sul tema, F. FARRI, *Le (in)certezze nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 720 ss.

(21) Cfr. Corte Cost., sent. n. 342/1990. E, come osserva R. BIN, *Certezza del diritto e legalità costituzionale*, in *Specula Iuris*, 2(2), 2023, 253–260, “la Corte costituzionale non sembra disposta a dare rilievo autonomo al principio di certezza del diritto, anche se ne ha costantemente ribadito il valore costituzionale. Esso è sempre entrato in gioco accompagnato da argomenti più pregnanti, basati sul principio di irretroattività delle leggi e dei connessi principi di tutela dell'affidamento dei consociati e di buon andamento della pubblica amministrazione”.

(22) Si vedano, in tale senso, M. AINIS, *Le parole e il tempo della legge*, Torino, 1996, 42 ss. e G. MORBIDELLI, *Introduzione al diritto e all'interpretazione*, in AA.VV., *Diritto costituzionale italiano e comparato*, Bologna, 1995, 31.

(23) F. CARNELUTTI, *Nuove riflessioni intorno alla certezza del diritto*, in *Discorsi intorno al diritto*, II, Padova, 1953, 157 ss.

(24) V., in merito, anche C. CARIA, *Dialogo intorno a La certezza del diritto*, in *Riv. dir. fil.*, 2019, 175.

La stessa matrice comune si rinviene nelle più autorevoli impostazioni successive (25).

Seguendo questa linea, tanto più gravi sono le conseguenze che l'ordinamento collega a un comportamento, tanto più il parametro applicativo della ragionevolezza deve essere stringente.

Ad esempio, le pattuizioni di un contratto ben possono collegare effetti negoziali a fatti avvenuti nel passato e regolarne gli elementi. Al contrario, sarebbe un arbitrio imporre conseguenze incidenti sulla libertà e onorabilità personale, come sono le sanzioni penali, per fatti antecedenti alla loro introduzione: donde la previsione espressa di incostituzionalità della legge penale incriminatrice retroattiva (art. 25 Cost.). Nel mezzo, in cui si colloca il comparto tributario, si svolge un intero arcobaleno di sfumature di ragionevolezza attinenti all'elemento dell'efficacia temporale delle norme e, correlativamente, della prevedibilità e del modo di declinare in concreto la certezza del diritto (26).

Peraltro, non basta la ragionevole valutazione del rapporto tra formazione della norma e produzione dei suoi effetti per garantire la ragionevole intelligibilità delle conseguenze giuridiche del precetto. E infatti, occorre che la norma stessa sia anche formulata in modo chiaro, eviti antinomie con altre norme del sistema e rispetti eventuali altri parametri posti da altre norme costituzionali per la materia in cui la norma stessa viene a operare.

Invero, tanto più penetranti sono le conseguenze giuridiche che l'ordinamento connette a una norma, tanto più si renderà opportuno circoscrivere il

(25) Cfr., ad esempio, L. GIANFORMAGGIO, *Certezza del diritto*, in ID., *Filosofia del diritto e ragionamento giuridico* (a cura di E. DICIOTTI - V. VELLUZZI), Torino, 2018, 84; N. IRTI, *L'età della decodificazione*, Milano, 1999, 94; R. GUASTINI, *La certezza del diritto come principio di diritto positivo?*, in *Le Regioni*, 1986, 1090 ss.; L. LOMBARDI VALLAURI, *Saggio sul diritto giurisprudenziale*, Milano, 1975, 567 ss. Di recente, H. AVILA, *La teoria della certezza del diritto*, op. cit., distaccandosi dalla teorica e dogmatica prevalente, ha elaborato un concetto di certezza giuridica più articolato: per l'A., il diritto può dirsi certo solo se contemporaneamente è (i) conoscibile e intellegibile, (ii) affidabile e (iii) calcolabile.

(26) In materia tributaria, limitandosi alle monografie, v. F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo delle norma tributaria*, Milano, 2005, 14 ss. e V. MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005, 191 ss. Per alcune, ormai classiche, tesi espresse sul punto dalla giurisprudenza costituzionale in materia tributaria cfr. Corte Cost., n. 44/1966, Corte Cost., n. 75/1969, par. 3, Corte Cost., n. 143/1982, par. 10, Corte Cost., n. 315/1994, par. 4, Corte Cost., n. 14/1995, par. 2, Corte Cost., n. 410/1995, par. 5, Corte Cost., n. 21/2015.V., in merito, M. COLELLA, A. FUNARI, E. MARELLO, *Lessico tributario della Corte costituzionale, Vol. I - Metriche*, Pisa, 2024.

potere di produzione delle norme che stabiliscono le conseguenze giuridiche stesse riservandolo a organi che l'ordinamento stesso ritiene specificamente legittimati a farlo.

Così, negli ordinamenti democratici in cui la sovranità appartiene al popolo, laddove le conseguenze giuridiche di una norma siano particolarmente penetranti si giustifica la riserva di emanazione della stessa agli organi direttamente rappresentativi della sovranità popolare, ossia in particolare il Parlamento, com'è in materia tributaria (art. 23 Cost.) (27). Anche tale riserva di legge potrà essere declinata in modo più o meno intenso in relazione alla tipologia delle conseguenze giuridiche collegate alle norme: la stessa distinzione tra riserva di legge assoluta e relativa sembra, infatti, la mera espressione di due schemi concettuali, mentre in realtà sono ravvisabili una pluralità di sfumature di contenuto che incidono in concreto sulla intensità che la riserva di legge deve assumere in un certo frangente. Individuare tali organi nel Parlamento non è frutto di legalismo o di frustrazione del pluralismo sociale, come ritengono i detrattori del principio di certezza del diritto, ma espressione diretta della connessione di una certa materia con la sovranità popolare (28).

Ciò detto sul piano dell'individuazione del valore della certezza nella produzione della norma impositiva, è evidente che la soggezione alla legge dell'amministrazione e del giudice – cui è specificamente dedicato l'art. 101 Cost. – costituiscono le necessarie cinghie di trasmissione della certezza del diritto sul piano dell'attuazione del prelievo tributario.

In questo modo, si può affermare che, sul piano costituzionale, il principio di certezza del diritto in materia tributaria sia un valore certamente positivo e costituisce non solo espressione del generale principio di ragionevolezza, ma

(27) Cfr. A. FEDELE, Sub art. 23, in *Commentario della Costituzione, Rapporti civili, artt. 22-23*, a cura di G. BRANCA, Bologna-Roma, 1978 e L. ANTONINI, *Art. 23 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. BIFULCO - A. CELOTTO - M. OLIVETTI, vol. I, artt. 1-54, Torino, 2006, 492 ss. Osserva A. GIOVANNINI, "Certezza del diritto" in materia tributaria: il ruolo della giurisprudenza, in *Innovazione e Diritto*, n. 5/2014, che la democraticità, oltre a essere regola di garanzia formale, è anzitutto requisito sostanziale del sistema giuridico ed è nella certezza della legge che tale requisito trova o dovrebbe trovare la sua prima forma di espressione, soprattutto, ma non solo, nella materia tributaria: per l'A., la Corte costituzionale dovrebbe fare un buon uso dell'art. 23 Cost. per contrastare le leggi tributarie "oscure".

(28) Per uno sviluppo di questi temi, v. C. GALLI, *Sovranità*, Bologna, 2019 e, in materia tributaria, F. FARRI, *Considerazioni critiche e profili ricostruttivi in materia di potestà impositiva dell'Unione Europea*, in *Rass. trib.*, 2022, 418 ss.

anche e specificamente un corollario della riserva di legge e del principio di soggezione del giudice e dell'amministrazione alla legge.

3. *La certezza del diritto in materia fiscale (radicato, oltre che nel principio di ragionevolezza, anche nella riserva di legge e nella soggezione alla legge di giudici e amministrazione) quale principio comune dello "Stato di diritto" a livello normativo ma non applicativo.* – Nella prospettiva definita "estrinseca" occorre verificare in primo luogo se quanto rilevato con riferimento al singolo ordinamento, nella specie quello italiano, ricorra o meno anche in altri ordinamenti di pari livello, ossia in altri ordinamenti statali.

Se si intende la certezza del diritto nel senso sopra individuato può certamente dirsi che essa costituisce valore condiviso degli ordinamenti che si ispirano ai principi dello "Stato di diritto", come sono ad esempio gli ordinamenti degli Stati membri dell'Unione europea.

In particolare, se di essa si trova il fondamento nel principio di riserva di legge in materia tributaria, è agevole osservare che essa si ritrova tendenzialmente in tutti gli ordinamenti degli Stati europei (29). Nell'ordinamento tedesco, il principio di certezza del diritto è stato ritenuto espressione del principio di gerarchia delle fonti (30). E negli stessi Paesi di *common law*, che dopo la Brexit risultano circoscritti essenzialmente all'Eire, la materia tributaria è tradizionalmente riservata alla legge del parlamento (*statutory law*) (31): anzi, è proprio in tali ordinamenti che – come si ricorderà senz'altro – è stato

(29) Il principio è stato da ultimo espresso, a chiare lettere, dalla Corte di Giustizia, Grande Sezione, 8 novembre 2022, cause C-885/19P e 898/19P, *Fiat Chrysler Finance Europe*, par. 97, secondo cui il "principio di legalità dell'imposta ... fa parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione in quanto principio generale del diritto, il quale esige che l'obbligo di pagare un'imposta nonché tutti gli elementi chiave che definiscono le caratteristiche fondamentali della stessa siano determinati per legge, dovendo il soggetto passivo essere in grado di prevedere e calcolare l'importo dell'imposta dovuta e stabilire il momento in cui essa diverrà esigibile". Per una ricognizione della tematica nella prospettiva schiettamente tributaristica, cfr. P. PISTONE - J. KOKOTT, *Taxpayers in international law*, Oxford, 2022, 84 ss.; A.P. DOURADO, *No Taxation without Representation in the European Union: Democracy, Patriotism and Taxes*, in C. BROKELIND (a cura di), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Amsterdam, 2014, 205 ss.; D. WEBER - T. SIRITHAPORN, *Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonization and Legal Enforcement in EU Tax Law*, ibid., 235.

(30) Si consideri l'art. 20, par. 3 GG, come interpretato da BVerfG 34, 269, 278 Soraya; BVerfGE 66, 116, 138 Walraff.

(31) Si vedano, ad esempio, gli articoli 21 e 22 della Costituzione irlandese.

partorito un primo, significativo embrione della riserva di legge con la Magna Charta Libertatum del 1215.

Appare quindi possibile affermare che la certezza del diritto, intesa come corollario del principio di ragionevolezza e, nella materia tributaria, anche della riserva di legge rientri tra le tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri ai sensi dell'art. 6 TUE.

Non è, dunque, un caso che la Corte di Giustizia lo affermi da lungo tempo come principio ispiratore dell'azione degli organi europei, sia in generale, sia con specifico riguardo alla materia tributaria: *“il principio della certezza del diritto esige che una disciplina che impone oneri al contribuente sia chiara e precisa, acciocché il contribuente sia inequivocabilmente conscio dei suoi diritti e dei suoi obblighi e possa agire in modo adeguato”* (32).

Diverse sono le considerazioni da svolgere se si passa dal piano della formazione della norma tributaria a quello della sua applicazione.

E infatti, in concreto, il livello di prevedibilità della norma tributaria lascia spesso a desiderare e, anche in presenza di clausole costituzionali di soggezione alla legge, amministrazione e giudici assumono molto spesso posizioni creative che difficilmente possono dirsi razionalmente prevedibili e che, come tali, mettono a repentaglio la certezza del diritto: in materia tributaria, ma non solo, è un dato di fatto irrefutabile che la certezza giuridica risulti in concreto valore sempre più accantonato in sede di applicazione della norma (33).

4. *Il costituzionalismo multilivello e il pluralismo ordinamentale quali cause di crisi della certezza giuridica, anche in materia fiscale, e la razionale*

(32) In tal senso già Corte di Giustizia, 9 luglio 1981, causa C-169/80, *Adm. Douanes c. Gondrand Frères SA e Garancini SA*; per l'enfasi sul concetto di legittimo affidamento, v. Corte di Giustizia, 28 aprile 1988, C-120/86, *Mulder*, e sul concetto di non retroattività il Trib., 22 gennaio 1997, T-115/94, *Opel Austria c. Consiglio*.

(33) In questi termini franchi, che valgono pienamente (e direi, soprattutto, negli ultimi tre lustri) anche per la materia tributaria, v. M. LUCIANI, *L'éclipse de la sécurité juridique*, in *Rev. franç. dr. const.*, 2014, 991 ss. Per A. GIOVANNINI, *“Certezza del diritto” in materia tributaria: il ruolo della giurisprudenza*, cit., 11, il quale ritiene che in un contesto normativo tributario come quello italiano – che si connota per una produzione alluvionale di leggi e fonti secondarie, un'accettata instabilità delle normative fiscali, che continuamente sono modificate anche in modo radicale, un'approccio di tipo casistico nella disciplina delle fattispecie, che ha demolito l'impalcatura dei principi generali presenti nella riforma tributaria degli anni settanta – è naturale che, in materia tributaria, “la giurisprudenza abbia assunto, in molte circostanze, un ruolo «suppletivo», abbia cercato, cioè, di rimediare nei singoli casi, a mo' di tampone, alle molte incongruenze di una legislazione affastellata e mal scritta”.

prevedibilità dell'attività degli organi deputati alla risoluzione di antinomie e contrasti quale effettivo mezzo di limitazione della relativa incidenza. – Tra le cause principali dello iato tra livello normativo e livello applicativo del principio di certezza del diritto vi è, indubbiamente, il costituzionalismo multilivello, acme del pluralismo ordinamentale.

Nel momento in cui materie soggette alla riserva di legge vengono affidate in tutto o in parte alla competenza di ordinamenti diversi da quello costituzionale si generano due conseguenze che si prestano a minare la certezza del diritto.

La prima conseguenza è la perdita di centralità della legge come strumento regolatorio della materia.

Invero, nella misura in cui – come visto – la certezza del diritto può considerarsi, in queste materie, come corollario dello stesso principio di riserva di legge e della separazione dei poteri, oltre che del generale principio di ragionevolezza, lo svuotamento della legge rischia di tradursi in un depotenziamento della certezza del diritto. Questa specifica conseguenza, naturalmente, non si verifica nel caso in cui anche i diversi ordinamenti siano dotati di immediata potestà rappresentativa diretta di un corpo politico, come avviene per le Regioni.

In questa prospettiva, non è un caso che a livello sovranazionale il principio di certezza del diritto sia considerato espressione del più generale principio dello “Stato di diritto” (*rule of law*), anziché del principio di riserva di legge, e che quest’ultimo sia inteso più come principio di riserva di “giuridicità” che come riserva in senso proprio dell’attività normativa all’organo direttamente rappresentativo della sovranità popolare (34). Nella prospettiva di questi si-

(34) In questa direzione il pensiero di P. GROSSI, *Sulla odierna “incertezza” del diritto*, cit., 948: “È che il pluralismo giuridico, conquista indubbia del momento post-moderno, conquista già chiaramente affermata nella nostra Costituzione, de-tronizzando la legge ha eroso il contenuto tipico del vecchio principio di legalità di conio moderno, frantumandolo e togliendogli pregnanza; a tal punto da rendere la sua intestazione lessicale unicamente una reliquia storica. Ed è per questo che parlare imperterriti di legalità significa imboccare una strada malsicura perché non uni-direzionale. Se le fonti si sono pluralizzate, addirittura dettipicizzate, è consequenziale che il nostro principio si sia necessariamente trasformato in una sorta di principio di giuridicità, riferendosi ormai al variegato ventaglio di forze motrici su cui oggi conta il dinamico ordinamento giuridico della Repubblica”. In termini simili, in precedenza, S. CASSESE, *Alla ricerca del sacro Graal. A proposito della Rivista “Diritto pubblico”*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, XLVI, 1995, 3, 796.

stemi, in altre parole, la certezza del diritto sarà tendenzialmente soddisfatta anche quando a stabilire la norma sia un giudice o l'amministrazione (35).

La seconda conseguenza si verifica in entrambi i casi, ossia tanto in presenza di ordinamenti *tutti* dotati di potestà legislativa, quanto in presenza *anche* a ordinamenti privi di potestà legislativa: ciò perché, moltiplicandosi le fonti, si moltiplicano anche le possibili occasioni di antinomie e contrasti che, per definizione, minano la certezza giuridica.

Il primo versante del problema, quello attinente alla riserva di legge, si presta a essere superato laddove anche per gli altri ordinamenti che vengono in rilievo esista un corpo politico sovrano che possa fondare meccanismi di rappresentatività che direttamente esprimano la volontà di autodeterminazione; il secondo versante, invece, è ineludibile per tutti i casi di competenze concorrenti sul piano della formazione o sul piano dell'attuazione delle norme.

Se la presenza di antinomie è uno dei prezzi da pagare per il pluralismo degli ordinamenti, per il costituzionalismo multilivello e, in definitiva, per la complessità sociale, la limitazione dell'incidenza che essa può avere sulla complessiva certezza del diritto è questione che dipende dal funzionamento degli organi deputati alla risoluzione di tali antinomie: in sintesi, tanto più l'operato di tali organi sarà razionalmente prevedibile, tanto più il valore della certezza del diritto sarà salvaguardato anche in un contesto di pluralità ordinamentale (36).

Ciò dimostra che il problema dell'incertezza del diritto nel pluralismo degli ordinamenti e nel costituzionalismo multilivello non si risolve facendo retrocedere il livello di analiticità della norma a vantaggio di una normazione sempre più delineata per principi anziché per fattispecie (37), poiché tale tecnica normativa si limita a traslare in avanti il problema dell'incertezza del diritto da quello delle possibili antinomie a livello di normazione generale e astratta a quello dell'applicazione in concreto della norma (38).

(35) Cfr., ad esempio, CEDU, sent. 29 marzo 2006, *Achour c. Francia*, 67335/01, par. 42; CEDU, Grand Chambre, 17 maggio 2010, *Kononov c. Lettonia*, 36376/04, par. 185; CONSIGLIO D'EUROPA – COMMISSIONE DI VENEZIA, *The rule of law checklist*, Strasburgo, 2016 par. 46.

(36) V. anche M. LUCIANI, *L'éclipse de la sécurité juridique*, cit.; ID., *Diritto giurisprudenziale, limiti dell'interpretazione e certezza del diritto*, in *Lo stato*, 2019, 345 ss.

(37) In senso analogo, M. LUCIANI, *Certezza del diritto e clausole generali*, in *Quest. giust.*, 1/2020.

(38) Così F. FARRI, *Sovranità tributaria e nuovi luoghi dell'economia globale*, cit., 183.

E non è affatto detto che tale traslazione ne depotenzi gli effetti: anzi, tenendo conto dell'infinità varietà delle possibili fattispecie sostanziali cui applicare il principio, il rischio è quello di ricadere in una situazione di normazione per casi singolari e ricostruita dopo che il caso stesso si è verificato, ciò che costituisce probabilmente l'esito più radicale che può assumere l'imprevedibilità delle conseguenze giuridiche delle proprie azioni. Neppure il principio dello *stare decisis* sembra porre definitivamente al riparo da tali rischi, sebbene esso, laddove applicato con rigore, come nei sistemi di *common law*, possa progressivamente dar corso a una forma di normazione assimilabile a quella legislativa, per quanto solo attraverso approssimazioni successive piuttosto lente.

Lo stesso dicasi per quanto attiene alla digitalizzazione del coordinamento normativo e dell'attività giudiziaria in generale: essa può aiutare ma non risolvere il problema delle antinomie, poiché alla sua base vi è sempre un atto umano di sintesi dei principi e delle regole da porre a base dell'algoritmo deciso e, per altro verso, perché essa non esclude rischi di nomopoiesi per casi singoli secondo quanto già evidenziato per la normazione per principi (39).

5. Conclusioni: il percorso "contromano" dell'Unione Europea rispetto alla salvaguardia della certezza del diritto in campo tributario, ma non solo, e la necessità di una normazione adeguata e di un'attuazione amministrativa e giurisprudenziale fedele per invertire la direzione. – Alla luce delle riflessioni svolte, entità sovranazionali come l'Unione Europea non sembrano muoversi nella giusta direzione ai fini della salvaguardia della certezza del diritto, che dovrebbe invece regolare l'azione di tutti gli organi dell'Unione, inclusi quelli giudiziari, sia perché indicata nei Trattati, sia perché – come evidenziato – principio costituzionale comune degli Stati membri.

Quanto al primo dei due profili menzionati, non si può non rilevare che lo stato attuale di architettura dei Trattati impedisce di configurare un popolo sovrano europeo capace di radicare una riserva di legge in una materia come quella tributaria, che, secondo le tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, ne risultano coperti (40).

(39) Quanto alla materia tributaria, v., diffusamente, i saggi (A. Marcheselli, C. Buccico, F. Farri, G. Frasoni, S. Muleo e A. Fidelangeli, P. Santin) contenuti nell'opera collettanea E. MARELLO - A. CONTRINO (a cura di), *La digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, Volume II, Milano, 2023, 203 ss.

(40) Sul tema, per tutti, F. FARRI, *Considerazioni critiche e profili ricostruttivi in materia di potestà impositiva dell'Unione Europea*, cit., 423 ss.

Né il problema si risolve con l'incremento del tasso di democraticità delle istituzioni europee (di cui si occuperanno le relazioni successive): esso può essere risolto – a mio avviso – solo se si verificano i presupposti per una evoluzione in senso federale propriamente costituzionale dell'Unione. Presupposti che, naturalmente, non devono essere soltanto giuridici, ma anche sociologici, assiologici e politici.

Quanto al secondo profilo, non si può negare che tanto la tecnica normativa spesso utilizzata dall'Unione, quanto l'azione delle istituzioni europee non favoriscono la soluzione di possibili antinomie interodinamiali.

Clausole generali di matrice europea, come quella anti-abuso, rientrano in modo plastico nel discorso svolto circa il rischio che la formazione per principi comporta per la certezza del diritto. E per altro verso, guardando agli organi applicativi del diritto dell'Unione, tanto la Commissione quanto la Corte di Giustizia tendono sovente a forzare le regole dei Trattati: si pensi alla giurisprudenza in materia di aiuti di Stato e di protezione degli interessi finanziari dell'Unione, che è giunta addirittura a negare la stabilità del giudicato degli Stati membri (casi *Lucchini* e *Olimpiclub*) (41) e a porre in discussione il principio di tassatività della legge penale (caso *Taricco*) (42), capisaldi entrambi del principio della certezza del diritto, ma anche alla più generale giurisprudenza in punto di “fiscalità negativa” (43).

(41) Corte di Giust., Grande Sezione, 18 luglio 2007, C-119/05, dove si è affermato il principio secondo cui “*il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile italiano, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune è stata dichiarata con decisione della Commissione delle Comunità europee divenuta definitiva*”. Questo principio è stato poi seguito dalla giurisprudenza successiva, come nel caso *Olimpiclub*: Corte di Giust., 3 settembre 2009, causa C-2/08. Sul tema se il divieto di abuso del diritto di origine europea debba essere applicato dal giudice nazionale anche quando ciò comporti la disapplicazione di un giudicato, v. F. TESAURO, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in *Giur. It.*, 2008, 1029 ss.

(42) Corte di Giust., 8 settembre 2015, causa C-105/14, il cui principio di diritto è stato successivamente “ritrattato” dalla Corte di Giust., Grande Sezione, 5 dicembre 2017, causa C-42/17, a seguito dell'ordinanza della Corte Costituzionale italiana, 26 gennaio 2017, n. 24, la quale aveva rilevato che l'interpretazione fornita dalla prima decisione, se confermata, si poneva in contrasto con i principi supremi dell'ordinamento nazionale italiano.

(43) Diffusamente sul tema, di recente, L. COSTANZO, *Interessi finanziari e potestà impositiva nell'Unione Europea. Profili ricostruttivi e dinamiche evolutive*, Padova, 2024.

Di là da alcune pregevoli pronunce, negli ultimi anni sembra divenuto uno sbiadito ricordo il *self restraint* cui un tempo la Corte di Giustizia si proponeva di ispirare la propria giurisprudenza. Il denunciato *forcing*, anche laddove dovesse ritenersi mosso dalle più nobili finalità, non fa certamente bene alla certezza del diritto nell'Unione Europea: se si vuole andare al di là delle competenze dei Trattati, bisogna cambiarli, non cercare – a ogni piè sospinto – di allargarne le maglie.

Per questi motivi, e in sintesi, è possibile concludere che, guardando a una dimensione “verticale”, il valore della certezza del diritto in materia fiscale risulta intrinsecamente messo alla prova nel contesto del pluralismo ordinamentale e del costituzionalismo multilivello.

Soltanto una normazione adeguata e un'attuazione amministrativa e giurisprudenziale che eviti fughe in avanti, rispetto alla norma scritta da eseguire, possono costituire veicoli affinché il principio della certezza giuridica possa continuare a vivere negli attuali sistemi tributari, seppur in forme diverse da quelle tradizionali legate alla legge del parlamento.

ANGELO CONTRINO