

Recensione a: VITO VELLUZZI, *Interpretazione e tributi. Argomenti, analogia, abuso del diritto*, Mucchi, Modena 2015

di Guglielmo Fransoni, 21 aprile 2016

1

Il diritto tributario coinvolge interessi e equilibri così delicati che il tema dell'interpretazione ha sempre avuto, fra i suoi cultori, particolare interesse.

La ricchezza delle questioni e dei problemi che si pongono al riguardo non ha mancato di attrarre, poi, l'attenzione di studiosi di altre discipline. Basta ricordare, per tutti, il nome di Massimo Severo Giannini. Ultimo, ma solo in ordine di tempo, a dedicare le proprie riflessioni ai problemi dell'interpretazione del diritto tributario è Vito Velluzzi – filosofo analitico ben conosciuto per i pregevoli suoi studi sulle clausole generali – in un rapido, ma efficace saggio che riprende il contributo del medesimo autore alla collettanea AA.VV., *Fisco, efficienza ed equità*, F.V. Albertini, L. Cominelli, V. Velluzzi, (cur.), ETS, Pisa 2015.

Il saggio si divide sostanzialmente in tre parti.

Nella prima l'autore sviluppa alcune considerazioni di ordine generale sul tema dell'interpretazione.

Nella seconda si sofferma con maggiore intensità sul tema dell'interpretazione analogica.

Nell'ultima esamina il problema dell'applicazione del diritto tributario alla luce della clausola generale del divieto di abuso del diritto.

La conclusione generale, rispetto alla quale ci sentiamo senz'altro di esprimere una piena adesione, è che tanto l'ammissione della possibilità di interpretazione analogica, quanto l'effettiva interpretazione e applicazione del divieto di abuso del diritto dipendono dallo «*sforzo argomentativo per delineare in maniera plausibile e coerente (almeno) i contenuti degli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione e i riflessi di tali contenuti su quanto detto dal legislatore*» (pag. 49).

L'Autore dimostra di ben conoscere i principali nodi problematici affrontati negli studi di diritto tributario i quali, a loro volta, risentono tuttavia di una certa astrattezza. A mio avviso, il colloquio ed il confronto dei tributaristi con i filosofi potrebbe essere utilmente coltivato anche per dare maggiore concretezza ai discorsi su quale spazio, nella realtà, è riservato all'analogia. Credo, infatti, che una rassegna dei casi concretamente affrontati e risolti dimostrerebbe l'insufficienza della classica suddivisione fra "norme impositrici", "norme di agevolazione" e "norme procedimentali", dovendosi ulteriormente distinguere, all'interno delle norme impositrici, fra quelle riguardanti l'individuazione dei presupposti e quelle che attengono alle modalità applicative dei tributi. Queste ultime – che certo non sono meno rilevanti sotto il profilo dell'uguale distribuzione dei carichi pubblici – vengono di norma percepite come maggiormente suscettibili di interpretazione/integrazione analogica: basti pensare ad alcune risoluzioni in materia di applicazione della disciplina della fusione a operazioni totalmente transnazionali, ovvero relative alla determinazione dei valori "in entrata" nei casi di trasferimento sede, ovvero ancora all'applicazione del principio di derivazione per i soggetti IAS *compliant* anche là dove, in sede IAS, il principio sia stato ricavato per "analogia" ai sensi dei parr. 10 e 11 dello IAS 8.

Insomma, a fronte di enunciazioni di principio piuttosto rigide, la realtà effettiva si mostra molto più duttile specie là dove vengono in rilievo problemi di "doppia imposizione" (i quali, poi, possono essere certamente declinati, almeno talvolta, come problemi di ragionevolezza e uguaglianza).

La maggiore complessità della casistica certo può essere d'aiuto a comprendere i reali problemi dell'interpretazione analogica, ma non incide, di per sé, sui criteri generali di impostazione del discorso. Da questo punto di vista, ci sembra che Velluzzi, pur giustamente evitando di prendere specifica posizione, compia un'*actio finium regundorum* molto puntuale e utile.

2 Le considerazioni che l'Autore svolge in merito all'analogia suscitano comunque una domanda da rivolgere al filosofo del diritto e pongono al giurista un problema che, giustamente, non spetta ai filosofi del diritto risolvere.

La domanda riguarda la nozione di analogia elaborata da Velluzzi. Richiamandosi a Suoi precedenti scritti (si veda V. VELLUZZI, *La distinzione tra analogia giuridica e interpretazione estensiva*, in AA. VV., *Interpretazione giuridica e retorica forense*, Milano 2006, 133 ss.), l'Autore propugna una nozione di analogia basata su un criterio prettamente linguistico: un enunciato ha, in ciascun dato momento di tempo, un numero finito di *significati possibili*; il numero di *significati giuridicamente ammissibili* è un sottoinsieme, di estensione minore o comunque coestensivo, del primo. L'interpretazione estensiva, secondo questa concezione, espande il numero dei significati giuridicamente ammissibili, ma pur sempre all'interno dei significati semanticamente e sintatticamente possibili; l'analogia introduce significati ulteriori non rientranti nella categoria di quelli possibili. Ebbene, data questa definizione, il giurista non può non chiedere al filosofo se – prescindendo dal problema che l'interpretazione ha ad oggetto, in realtà, combinazioni di enunciati e che la scelta della combinazione rilevante spesso segue, e non precede, l'interpretazione – possa comunque escludersi l'eventualità che l'insieme dei significati possibili sia (anche) la conseguenza della determinazione dei significati giuridicamente ammissibili. La domanda può sembrare banale, ma – posto che i significati sono determinati dal contesto (p.es. un disco rosso con una striscia bianca orizzontale ha un significato diverso se posto sulla parete di un galleria di arte contemporanea o su un palo all'angolo della strada e tanto l'uno quanto l'altro significato non preesistono all'inserimento nel contesto medesimo) – non si può non essere spinti a interrogarsi sulla possibilità che l'ambito dei significati giuridicamente ammissibili e *quindi* possibili sia determinato – in un "contesto" in cui il principio di eguaglianza è considerato centrale e dove si è ormai affermata la regola dell'interpretazione conforme (come bene evidenzia Velluzzi – pag. 18) – anche dal ricorso al canone dell'interpretazione sistematica informata ai valori dell'ordinamento e, di conseguenza, dall'impiego dell'argomento *a simili*.

Si tratta, come si diceva, di una domanda certamente da neofita, ma che, come tale, dimostra l'utilità del confronto, su questi temi, fra giuristi e filosofi del diritto.

Il problema che Velluzzi affida ai giuristi è, invece, se, accogliendo la sua nozione di analogia, si debba anche concludere che la norma determinata con quel particolare procedimento e nel rispetto del principio di eguaglianza sia ancora, o meno, l'effetto dell'atto o, meglio, del sistema di atti legislativi che determina anche quel significato. Si tratta di stabilire, in altri termini, se, pervenendosi alla individuazione delle regola comunque «*passando per la, ma non limitandosi alla, determinazione del significato di una disposizione normativa*» (secondo le parole dell'Autore – pag. 27), si possa comunque riferire la produzione della regola medesima al complesso delle disposizioni legislative vigenti (ivi inclusa la costituzione), oppure no.

Solo rispondendo affermativamente a questa domanda, si potrà dire che l'interpretazione analogica si limita a determinare «*tensione con la riserva di legge*» (pag. 31). Altrimenti, si avrà, a tutti gli effetti, un conflitto.

Inutile dire, poi, che quest'ordine di problemi risulta determinante per la corretta interpretazione della norma sull'abuso del diritto. Tuttavia, la relazione è probabilmente bi-univoca perché, a sua volta, l'ampiezza applicativa che si vorrà riconoscere all'art. 10-bis dello Statuto, non può non riflettersi su quella che si deve attribuire all'art. 12 delle preleggi in materia tributaria.