

Il Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture” (DJSGE) è il primo dipartimento dell’Università degli Studi di Bari Aldo Moro con sede a Taranto. Esso nasce dall’aggregazione di docenti e ricercatori della II Facoltà di Giurisprudenza, della II Facoltà di Economia, dei corsi di laurea in Scienze della Formazione (Facoltà di Scienze della Formazione) e in Scienze Infermieristiche (Facoltà di Medicina) di Taranto intorno a tematiche di ricerca e di formazione rispondenti alla vocazione mediterranea dell’area ionica: ambiente, tutela della salute e del territorio, diritti ed economie del mare, valorizzazione dei saperi e delle culture dello spazio euro-mediterraneo.

Il presente volume è il frutto di un esperimento didattico che ha visto gli studenti dell’Università di Foggia (Dipartimento di Giurisprudenza) direttamente coinvolti nella ricerca, analisi e commento delle risposte alle istanze di interpello nelle quali l’Agenzia ha fatto ricorso, al fine di individuare la soluzione corretta, a procedimenti interpretativi analogici o estensivi. Oltre che per il suo interesse sotto il profilo della possibilità di esplorare nuove modalità formative nelle quali l’apprendimento è realizzato anche mediante il diretto confronto con i problemi e il modo concreto di operare del diritto (senza rinunciare alle imprescindibili basi teoriche), questo esperimento è interessante per i risultati raggiunti. I casi selezionati sembrano indicare che il dibattito sull’analogia ancora vivo nei manuali e nelle discussioni teoriche pecca a volte di astrattezza perché non si misura con la realtà interpretativa quotidiana. Viceversa, l’analisi di quest’ultima non solo parrebbe attestare che l’interpretazione estensiva e l’analogia costituiscono parte dell’armamentario costantemente applicato dagli operatori del diritto, ma anche che l’impiego di questi strumenti è idoneo a garantire l’effettiva “operatività” del sistema tributario sempre chiamato a confrontarsi con problemi nuovi la cui soluzione non può attendere l’intervento del legislatore.

ISBN 978-88-6611-882-4



9 788866 118824

€ 27,00



Guglielmo Frasoni (a cura di) **L’analogia nel diritto tributario**

41

DJSGE Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture”



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI DI BARI
ALDO MORO

Guglielmo Frasoni (*a cura di*)

Angela Bilancia – Federica Bisceglia – Luisa Bucci
Maria Siponta Carbone – Antonio D’Atteo – Roberta De Simone
Valeria Landriscina – Maria Anna Leonetti – Martina Mancusi
Incoronata Monopoli – Giuseppe Oliveri
Gesuele Francesco Pio Rosciano – Annapia Selvaggi
Cesare Simone – Marica Carmela Turino – Pierluigi Zarra

L’analogia nel diritto tributario

*Ricerca sui reali orientamenti della prassi applicativa
condotta dagli studenti del Dipartimento di Giurisprudenza
dell’Università degli Studi Foggia coordinati dal
prof. Guglielmo Frasoni*

Con saggi introduttivi
di
MARCELLO M. FRACANZANI E VITO VELLUZZI



CACUCCI
EDITORE

Guglielmo Frasoni è professore ordinario di diritto tributario presso il Dipartimento di Giurisprudenza dell’Università degli Studi di Foggia.

Oltre a essere direttore di diverse riviste specializzate è autore e/o curatore di un commentario e un manuale sul processo tributario, di un manuale di diritto tributario destinato agli studenti, di 6 monografie e di oltre 200 articoli e note a sentenza che approfondiscono i temi propri di quasi tutte le aree del diritto tributario.

Guglielmo Frasoni (*a cura di*)

Angela Bilancia – Federica Bisceglia – Luisa Bucci
Maria Siponta Carbone – Antonio D’Atteo – Roberta De Simone
Valeria Landriscina – Maria Anna Leonetti – Martina Mancusi
Incoronata Monopoli – Giuseppe Oliveri
Gesuele Francesco Pio Rosciano – Annapia Selvaggi
Cesare Simone – Marica Carmela Turino – Pierluigi Zarra

L’analogia nel diritto tributario

*Ricerca sui reali orientamenti della prassi applicativa
condotta dagli studenti del Dipartimento di Giurisprudenza
dell’Università degli Studi Foggia coordinati dal
prof. Guglielmo Frasoni*

Con saggi introduttivi
di

MARCELLO M. FRACANZANI E VITO VELLUZZI



CACUCCI
EDITORE
2020

Volume pubblicato con il contributo del Dipartimento di Giurisprudenza
dell'Università degli Studi di Foggia.

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

© 2020 Cacucci Editore - Bari
Via Nicolai, 39 - 70122 Bari - Tel. 080/5214220
<http://www.cacuccieditore.it> e-mail: info@cacucci.it

Ai sensi della legge sui diritti d'Autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o di parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro, senza il consenso dell'autore e dell'editore.

**Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici
ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture”
Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”**

1. Francesco Mastroberti (*a cura di*)

La “Testa di Medusa”. Storia e attualità degli usi civici

2. Francesco Mastroberti, Stefano Vinci, Michele Pepe

Il *Liber Belial* e il processo romano-canonico in Europa tra XV e XVI secolo

3. Bruno Notarnicola, Antonio Felice Uricchio, Giuseppe Tassielli, Pietro Alexander Renzulli, Gianluca Selicato

Elaborazione di un modello di applicazione dei principi e degli strumenti dell’ecologia industriale ad un’area vasta

4. Fabio Caffio, Nicolò Carnimeo, Antonio Leandro

Elementi di Diritto e Geopolitica degli spazi marittimi

5. Aurelio Arnese

Usura e *modus*. Il problema del sovraindebitamento dal mondo antico all’attualità

6. Antonio Uricchio (*a cura di*)

Azione di contrasto della pirateria: dal controllo dei mari a quello dei flussi finanziari

7. Andrea Buccisano

Assistenza amministrativa internazionale dall’accertamento alla riscossione dei tributi

8. Stefano Vinci

Regimento et governo. Amministrazione e finanza nei comuni di Terra d’Otranto tra antico e nuovo regime

9. Francesco Mastroberti

Costituzioni e costituzionalismo tra Francia e Regno di Napoli (1796-1815)

10. Mario Angiulli

I contributi consortili tra beneficio e capacità contributiva

11. Salvatore Antonello Parente

Criteri di deducibilità delle passività e limiti quantitativi del tributo successorio

12. Antonio Felice Uricchio (*a cura di*)

L’emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo “Magna Grecia”

13. Paolo Pardolesi

Profili comparatistici di analisi economica del diritto privato

14. Danila Certosino

Mediazione e giustizia penale

15. Piergiuseppe Otranto

Internet nell’organizzazione amministrativa. Reti di libertà

16. Antonio Felice Uricchio, Mario Aulenta, Gianluca Selicato (*a cura di*)

La dimensione promozionale del fisco

17. Claudio Sciancalepore

Cambiamenti climatici e *green taxes*

18. M.T. Paola Caputi Iambrenghi

La funzione amministrativa neutrale

19. Francesco Scialpi

REF canario e zone franche: la leva fiscale al servizio delle *environmental policy*

20. Michele Indelicato

Neuroscienze e scienze umane

21. Federico Lacava, Piergiuseppe Otranto, Antonio Uricchio (a cura di)

Funzione promozionale del diritto e sistemi di tutela multilivello

22. Nicolò Carnimeo

Fuoco a bordo. *Safety management*, ruoli e responsabilità nel trasporto marittimo passeggeri

23. Aurelio Arnese

La *similitudo* nelle *Institutiones* di Gaio

24. Paola Marongiu

La responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria fra passato e presente

25. Angelica Riccardi

Disabili e lavoro

26. Filippo Varazi

Appunti sulla riferibilità soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie

27. Laura Costantino

La problematica degli sprechi nella filiera agroalimentare. Profili introduttivi

28. Giovanna Mastrodonato

Profili procedurali nella nuova amministrazione condivisa in Europa

29. Laura Tafaro

Dagli eroi alle celebrità. Icone e diritto civile

30. Piergiuseppe Otranto

Silenzio e interesse pubblico nell'attività amministrativa

31. Ignazio Lagrotta

La crisi dei partiti e la democrazia in Italia

32. Giovanni Guzzardo

Decostruzione amministrativa nel governo del territorio

33. Mario Angiulli

La disciplina dei fenomeni elusivi/evasivi: dalla collaborazione tra fisco e contribuente alla cooperazione internazionale

35. Giulia Chironi

La tassazione dei beni comuni

36. Giovanna Petrillo

L'abuso dello schermo societario nella disciplina fiscale delle società di comodo. Profili sistematici ed effetti distorsivi

37. Giuseppina Pizzolante

La lotta alle frodi finanziarie nel diritto penale europeo. Tra protezione degli interessi economici dell'Unione europea e nuove sfide poste da bitcoin e criptovalute

38. Giuseppe Sanseverino

Ordine pubblico e buon costume nel diritto della proprietà intellettuale

39. Antonio Felice Uricchio, Maria Casola (a cura di)

Liber Amicorum per Sebastiano Tafaro. L'uomo, la persona e il diritto

40. Salvatore Antonello Parente

Il catasto e gli estremi catastali. Regole di governo e funzione impositiva

41. Guglielmo Fransoni (a cura di)

L'analogia nel diritto tributario

**Collana della II Facoltà di Giurisprudenza
Università degli Studi di Bari Aldo Moro
Sede di Taranto**

1. Antonio Incampo

Metafisica del processo. Idee per una critica della ragione giuridica

2. Antonio Uricchio

Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali

3. Paola Pierri

L'ignoranza dell'età del minore nei delitti sessuali

4. Concetta Maria Nanna (a cura di)

Diritto vivente e sensibilità dell'interprete

5. Marta Basile

Il principio di collaborazione tra fisco e contribuente

6. Antonio Uricchio (a cura di)

Nuove piraterie e ordinamenti giuridici interni e internazionali

7. Paolo Pardolesi (a cura di)

Seminari di diritto privato comparato

8. Nicola Triggiani (a cura di)

La messa alla prova dell'imputato minorenni tra passato, presente e futuro. L'esperienza del Tribunale di Taranto

9. Salvatore Antonello Parente

I modelli conciliativi delle liti tributarie

10. Nicola d'Amati e Antonio Uricchio (a cura di)

Giovanni Carano Donvito scritti scelti di scienza delle finanze e di diritto finanziario

11. Antonio Uricchio

Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo? Dalla legge delega 42/2009 ai decreti attuativi e alla manovra salva Italia

12. Antonio Uricchio (a cura di)

I percorsi del federalismo fiscale

13. Francesco Fratini

Gli interpelli tributari tra doveri di collaborazione dell'amministrazione finanziaria e tutela del contribuente. Contributo allo studio delle tutele nei confronti degli atti non autoritativi dell'amministrazione finanziaria nell'ambito di una prospettiva de iure condendo del sistema delle garanzie dei tax payers

14. Paolo Pardolesi

Contratto e nuove frontiere rimediali. *Disgorgement v. Punitive damages*

15. Annamaria Bonomo

Informazione e pubbliche amministrazioni dall'accesso ai documenti alla disponibilità delle informazioni

- 16. Gaetano Dammacco, Bronislaw Sitek, Antonio Uricchio** (*a cura di*)
Integrazione e politiche di vicinato. Nuovi diritti e nuove economie
Integration and neighbourhood policies. New rights and new economies.
Integracja i polityki sąsiedztwa. Nowe prawo i nowa ekonomia
- 17. Slawomir Kursa**
La diseredazione nel diritto giustiniano
- 18. Concetta Maria Nanna**
Doveri professionali di status e protezione del cliente-consumatore. Contributo alla teoria dell'obbligazione senza prestazione
- 19. Umberto Violante**
Profili giuridici del mercato dei crediti in sofferenza
- 20. Filippo Rau**
La procura alle liti nel processo civile e nel processo tributario
- 21. Nicolò Carnimeo**
La tutela del passeggero nell'era dei vettori low cost. Annotato con la giurisprudenza
- 22. Giuseppe Ingraio**
La tutela della riscossione dei crediti tributari
- 23. Antonio Incampo**
Filosofia del dovere giuridico
- 24. Nicolò Carnimeo**
La pesca sostenibile nel mediterraneo. Strumenti normativi per una politica comune
- 25. Daniela Caterino**
Poteri dei sindaci e governo dell'informazione nelle società quotate
- 26. Giuseppina Pizzolante**
Diritto di asilo e nuove esigenze di protezione internazionale nell'Unione europea
- 27. Vincenzo Caputi Jambrenghi** (*a cura di*)
Effetti economico sociali del federalismo demaniale in Puglia
- 28. Antonio Perrone**
Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze
- 29. Maria Concetta Parlato**
Le definizioni legislative nel sistema penale tributario
- 30. Antonio Uricchio** (*a cura di*)
Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive
- 31. Maria Rosaria Piccini**
Il tempo della festa tra religione e diritto
- 32. Gianluca Selicato**
Il nuovo accertamento sintetico dei redditi

Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture” - Università degli Studi di Bari Aldo Moro.

Direttore: Bruno Notarnicola

Comitato Direttivo: Bruno Notarnicola, Ferdinando Parente, Michele Indelicato, Giuseppe Losappio, Umberto Violante, Fabio Calefato, Carlo Cusatelli, Luigi Iacobellis (Resp. Redazione), Pietro Alexander Renzulli.

Comitato Scientifico: Domenico Garofalo, Bruno Notarnicola, Riccardo Pagano, Ferdinando Parente, Antonio Felice Uricchio, Massimo Bilancia, Annamaria Bonomo, Maria Teresa Paola Caputi Jambrenghi, Daniela Caterino, Michele Indelicato, Ivan Ingravallo, Antonio Leandro, Tommaso Losacco, Giuseppe Losappio, Pamela Martino, Francesco Mastroberti, Francesco Moliterni, Concetta Maria Nanna, Fabrizio Panza, Paolo Pardolesi, Giovanna Reali, Paolo Stefanì, Laura Tafaro, Giuseppe Tassielli, Nicola Triggiani, Umberto Violante.

Comitato di Redazione: Aurelio Arnese, Giovanni Bianco, Annamaria Bonomo, Mario Aulenta, Lucianna Cananà, Nicolò Giovanni Carnimeo, Maria Casola, Carlo Cusatelli, Annunziata de Felice, Gabriele Dell’Atti, Cira Grippa, Nicolaia Iaffaldano, Michele Indelicato, Antonio Leandro, Stella Lippolis, Pamela Martino, Pierluca Massaro, Patrizia Montefusco, Francesco Perchinunno, Armando Regina, Pietro Alexander Renzulli, Angelica Riccardi, Luigi Santacroce, Maria Laura Spada, Paolo Stefanì, Maurizio Sozio, Giuseppe Tassielli, Stefano Vinci, Umberto Violante.

Il presente volume è stato sottoposto ad una procedura di valutazione basata sul sistema di *Peer Review* a “doppio cieco”.

Gli atti della procedura di revisione sono consultabili presso la segreteria del Dipartimento Jonico.

Sommario

Introduzione	
DI GUGLIELMO FRANSONI	13
Divieto di analogia nelle norme eccezionali ed interpretazione estensiva. Alla ricerca di un criterio distintivo con dignità teorica ed utilità pratica (nell'azione e) nel processo tributario	
DI MARCELLO MARIA FRACANZANI	21
Analogia e diritto tributario: note su un'indagine riguardante gli orientamenti della prassi	
DI VITO VELLUZZI.	51
Commento alla Circolare 27/E del 26 Maggio 2009	
DI PIERLUIGI ZARRA	65
Commento alla Ris. n. 261/E del 22 ottobre 2009	
DI MARIA CARMELA TURINO	71
Commento alla Ris. n. 210/E dell'11 agosto 2009	
DI MARIA CARMELA TURINO	79
Commento alla Ris. n. 199/E del 3 agosto 2009	
DI MARIA CARMELA TURINO	85
Commento alla Ris. n. 179 del 10 luglio 2009	
DI MARIA CARMELA TURINO	91
Commento alla Ris. n. 77/E de 4 agosto 2010	
DI GESUELE FRANCESCO PIO ROSCIANO	95
Commento alla Ris. n. 68/E del 23 giugno 2011	
DI GIUSEPPE OLIVERI.	105

Commento alle Ris. nn. 87/E del 19 agosto 2011, 124/E del 14 dicembre 2011 e 127/E del 20 dicembre 2011 DI INCORONATA MONOPOLI	113
Commento alla Ris. n. 30/E del 3 aprile 2012 DI CESARE SIMONE	135
Commento alla Ris. n. 107/E dell'11 dicembre 2012 DI MARTINA MANCUSI	143
Commento alla Ris. n. 7/E del 7 febbraio 2013 DI MARIANNA LEONETTI	151
Commento alla Ris. n. 77/E del 8 novembre 2013 DI CESARE SIMONE	161
Commento alle Ris. n. 19/E del 13 febbraio 2014 e n. 63/E del 17 giugno 2014 DI VALERIA LANDRISCINA	169
Commento a Ris. n. 92/E del 20 ottobre 2014 DI ROBERTA DE SIMONE	187
Commento alla Ris. n. 52/E del 25 maggio 2015 DI ANTONIO D'ATTEO	195
Commento alla Ris. n. 55/E del 19 luglio 2016 DI MARIA SIPONTA CARBONE	207
Commento alla Ris. n. 83/E del 28 settembre 2016 DI CESARE SIMONE	215
Commento alle Risoluzioni nn. 9/E del 20 gennaio 2017, n. 14/E del 1° febbraio 2017 e 55/E del 3 maggio 2017 DI LUISA BUCCI	223
Commento alla Ris. 149/E del 12 dicembre 2017 DI FEDERICA BISCEGLIA	253
Commento alla Ris. n. 37/E del 15 maggio 2018 DI ANGELA BILANCIA	261

Introduzione

DI GUGLIELMO FRANSONI

I. Il ruolo del curatore, in un'opera come questa, non è quello di svolgere considerazioni sul “materiale” raccolto e commentato, anche perché di tale funzione si sono fatti carico – ed a loro va il generale ringraziamento – voci assai autorevoli che al tema dell'analogia hanno dedicato lunghi e approfonditi studi.

A me spetta, quindi, il compito più limitato di offrire alcune coordinate che possano essere d'ausilio per l'intelligenza complessiva di questo volume.

II. Innanzi tutto, è importante chiarire perché l'attenzione si è concentrata sulle risposte a interpello o, più in generale, sulla c.d. “prassi amministrativa”.

La ragione di questa scelta deve individuarsi nell'idea, a mio avviso poi mostratasi esatta, che un complesso di fattori concorrono a rendere l'attività interpretativa dell'Agenzia in qualche misura più libera.

È difficile dare un elenco esaustivo di questi fattori e mi limiterò a citare quelli che mi sembrano più evidenti.

In primo luogo, l'attività dell'Agenzia non è diretta a dirimere una controversia, ma a guidare, per il futuro, il contribuente che ha proposto istanza di interpello.

Da questo punto di vista, quindi, l'Agenzia non ragiona nella prospettiva di “attribuire” il torto o la ragione, ma in quella operativa. Le risposte a interpello sono tutt'affatto *law in action* e per nulla *in the books*. Peraltro, non è da sottovalutare, al fine di apprezzare questa prospettiva operativa, il fatto che l'Agenzia – pur trovandosi di fronte all'esercizio di un diritto potestativo che la obbliga ad avviare il procedimento – non è condizionata né al *iuxta alligata*, né al divieto di *non liquet* (anche se tale possibilità si esprime, a volte, in provvedimenti di inammissibilità o nei numerosi *caveat* contenuti nella risposta).

Da tale posizione deriva, poi, un particolare grado di libertà del quale l'Agenzia si sente investita al fine di svolgere, al pari del legislatore,

un ruolo “prospettico”. La metafora del giudice come “storico”, ove mai fosse calzante per i giudici, non si attaglia in alcun modo all’Agenzia che risponde a un’istanza d’interpello.

Anzi, si può affermare, ed è questa probabilmente una terza ragione, che l’Agenzia ha assunto ormai da anni un ruolo di supplenza del legislatore, sia perché tale ruolo le è stato di fatto riconosciuto, sia perché esso è stato fatto proprio dall’Agenzia stessa (e non poche tracce di questo ruolo suppletivo possono rinvenirsi anche nelle risposte ad interpello prese in esame in questo volume) sia perché proprio in materia di interpello, nella misura in cui l’Agenzia è investita della funzione di “disapplicare” le norme e di dare interpretazioni che sono valide anche per il futuro e, quindi, in “astratto”, essa svolge, per espressa volontà legislativa, un ruolo normativo, nella sostanza se non nella forma. Ma se così è, allora è anche naturale che le regole sull’interpretazione – le quali, in ultima analisi, sono tutte in qualche misura “discendenti” del *référé législatif*, ossia sono essenzialmente limiti che il potere legislativo impone (o tenta di imporre) al potere giudiziario – siano avvertite come meno cogenti da parte dell’Agenzia.

In definitiva, se l’Agenzia individua – anche grazie alle sollecitazioni che le pervengono dalle istanze di interpello – aspetti della disciplina tributaria che meritano di essere chiariti, precisati, “estesi” a casi non espressamente previsti, ma pure evidentemente esistenti nella realtà quotidiana, essa, se non vuole tradire il suo ruolo (per come questo è dalla stessa percepito), non può fare a meno di intervenire utilizzando tutti i margini di manovra che le sono lasciati dalla tecnica interpretativa e argomentativa. Ben consapevole che, altrimenti, in mancanza di indicazioni, si andrebbe incontro a varie possibili disfunzioni del sistema.

III. Ho appena detto che, nello svolgere un ruolo tanto prezioso, quanto altrettanto certamente proattivo, l’Agenzia utilizza tutti i margini “di manovra” che le sono concessi dalla tecnica interpretativa e dalla relativa disciplina.

Ma quali sono questi margini e quanto ampi sono?. È questo l’oggetto dell’indagine svolta dal gruppo di studenti che hanno scrutinato le risposte a interpello rese dall’Agenzia nell’arco di un decennio.

Mi sembra necessario, a tale riguardo, sottolineare un dato che credo importante al fine di un giudizio sulla rilevanza della casistica qui raccolta e analizzata.

È infatti evidente, a mio avviso, che le circolari e risoluzioni qui segnalate non rappresentano affatto la totalità di quelle che potrebbero essere significative.

Il materiale da selezionare era vastissimo, il tempo riservato alla selezione è stato poco ed era, per definizione, limitata l'esperienza (e la "sensibilità" che a essa si accompagna) degli studenti che si sono cimentati in questo improbo compito.

Anzi, a questo proposito non posso non attestare il mio apprezzamento per un risultato che è andato ben oltre le ragionevoli aspettative. Pur confrontandosi con un materiale così vasto e con una casistica che, quasi sempre, riguardava l'applicazione di discipline altamente specialistiche a problemi non di rado molto lontani dalla loro esperienza quotidiana, gli studenti hanno mostrato una notevolissima capacità, della quale deve essere dato loro atto, di individuare esempi di assoluto interesse.

Proprio per questo, non si può quindi dubitare che una ricerca svolta con vincoli temporali più ampi e da ricercatori con maggiore anzianità ed esperienza avrebbe condotto all'individuazione di una casistica più estesa e più significativa, ancorché difficilmente completa.

Ma la necessaria incompletezza dell'analisi non solo non sminuisce, quanto, piuttosto, enfatizza la significatività del materiale reperito.

È facile immaginare che il lettore, nell'esaminare i vari casi, possa obiettare che alcuni non rappresentano delle ipotesi di vera interpretazione analogica, ma solo di interpretazione, al più, estensiva.

Ebbene, pur prescindendo dalla considerazione – che tutti sappiamo essere molto diffusa – secondo la quale la distinzione effettiva fra le due forme di interpretazione (ove esistente) è molto sfumata, ciò che a me appare determinante è proprio l'estrema ampiezza della tecnica interpretativa impiegata dall'Agenzia.

Al di là della riconduzione delle singole ipotesi nell'una o nell'altra categoria dell'interpretazione (estensiva o analogica), mi sembra cioè palese la constatazione – ritraibile dalla casistica qui raccolta – che l'Agenzia interpreta le norme ed elabora le proprie soluzioni avendo presente, quale unico vincolo, quello di offrire una soluzione razionale e sistematicamente coerente.

Correlativamente, non solo non è dato rilevare alcuna particolare inclinazione alla "interpretazione testuale", ma, soprattutto, appare evidente che l'Agenzia non si pone minimamente il dubbio circa l'eccezionalità del diritto tributario, in sé e, a giudicare dalla frequenza con la quale, nel materiale esaminato, sono venuti in rilievo casi di norme e regimi agevolativi, si deve anche escludere che essa veda un ostaco-

lo all'interpretazione analogica nel carattere eccezionale da attribuirsi (secondo certe concezioni) alle discipline di agevolazione o esenzione.

Peraltro, la casistica passata in rassegna attesta che altri problemi tipici dell'interpretazione della norma tributaria – per esempio quello del rapporto fra diritto civile e diritto tributario, delle norme a fattispecie esclusiva, del rapporto fra “forma” e “sostanza” – sfumano largamente lasciando il posto esclusivamente a preoccupazioni di ordine sistematico

IV. Sorprende davvero tutto questo?

Se si dovesse valutare il materiale raccolto alla luce di una larga parte della manualistica tradizionale, dovrebbe darsi a questa domanda una risposta affermativa.

Ma – a parte le cospicue eccezioni che è dato rinvenire nella stessa manualistica – se si considera il fenomeno dal punto di vista dell'ordinamento tributario nel suo complesso, la risposta non può che essere negativa.

Mi limito a segnalare quattro ragioni di questa affermazione.

In primo luogo, mi sembra evidente che, in un ordinamento nel quale si è ormai definitivamente affermato il principio dell'interpretazione adeguatrice o conforme a Costituzione, ogni operatore del diritto che rifiutasse (peraltro, in nome di un malinteso concetto di “eccezionalità” del diritto tributario *tout court*) di rimediare alle ipotetiche “lacune” (ammesso e non concesso che questo termine abbia un senso) violerebbe tale principio in quanto lascerebbe permanere disparità di trattamento o violazioni di altri principi costituzionali cui, invece, egli è tenuto a rimediare già a livello interpretativo. Ed è bene notare che, a differenza di altri settori dell'esperienza giuridica, rispetto alle norme tributarie l'interpretazione adeguatrice è sempre svolta avendo come riferimento – ossia quale parametro costituzionale al quale adeguare, mediante l'interpretazione, la disposizione volta per volta considerata – l'art. 3 Cost. Ed è allora evidente che, proprio per il diritto tributario, i risultati dell'interpretazione adeguatrice risultano difficilmente distinguibili da quelli dell'interpretazione analogica, l'una e l'altra essendo fondate sulla necessità di realizzare l'eguaglianza e, quindi, eventualmente distinguibili solo in ragione della tecnica argomentativa la quale dovrebbe essere fondata, per l'interpretazione adeguatrice, sulla necessità di prevenire il potenziale contrasto con il parametro costituzionale (ossia quasi esclusivamente, nel nostro settore, il principio di eguaglianza) e, per l'interpretazione analogica, sulla esigenza di colmare la “lacuna”

secondo un *argumentum a simili* o *a proportione* (il cui fondamento è sempre il principio di eguaglianza).

In secondo luogo, non si può omettere di rilevare che la “mancata previsione” di un caso da parte di una data disposizione non è altro che un esempio “minore” di quel fallimento della programmazione normativa che trova nel divieto di abuso del diritto un rimedio ormai largamente accettato dall’ordinamento nel suo complesso. L’abuso del diritto è la rivincita di Shylock (ancorché, s’intende, forte di ben altra legittimazione valoriale) su Porzia, ossia dell’interpretazione coerente con e aperta a un dato sistema di valori sull’interpretazione restrittiva: perché, evidentemente, talune facoltà (come quella di associare un certo spargimento di sangue al prelevamento di una libbra di carne) o taluni divieti (come quelli evocati con l’interpretazione antielusiva) ben possono non trovare evidenza immediata nei testi, e nondimeno non possono essere esclusi o ammessi su una base esclusivamente logica, dovendo invece fare i conti con il sistema di valori generalmente condiviso¹. E così come, nell’applicare le norme, l’interprete è autorizzato a rimediare al fallimento della programmazione normativa da cui scaturisce all’abuso del diritto, egli non può non essere ugualmente e *a fortiori* autorizzato a rimediare anche ai casi “minori” del medesimo fenomeno.

In terzo luogo, si deve evidenziare come uno dei principali tipi di interpello è quello disapplicativo. Ossia un interpello nel quale l’amministrazione applica ciò che potremmo definire l’“analogia al rovescio”: mentre nell’interpretazione analogica si muove da un caso non regolato (una lacuna) e si perviene alla conclusione, fondata sull’argomento *a proportione*, secondo la quale tale caso dovrebbe essere ricondotto a una determinata disciplina (che pure non lo prevede espressamente), nell’ipotesi della disapplicazione si parte da un caso regolato e pacificamente riconducibile a una determinata disposizione per pervenire alla conclusione che quella norma non dovrebbe (e, quindi, non deve) essere applicabile all’ipotesi di specie. È evidente, allora, che un’amministrazione che si trova investita del potere di disapplicare, difficil-

¹ Il riferimento è, evidentemente, al celebre saggio di T. ASCARELLI, *Antigone e Porzia*, in *Studi Giuridici*, I, Milano 1959. Il caso di Porzia raffrontato al tema dell’abuso del diritto serve a sottolineare come l’interpretazione “letterale” e restrittiva e quella aperta addirittura ai valori inespressi dell’ordinamento e della società, viste nella loro “nuda” forma tecnica non sono né buone, né cattive. La tecnica interpretativa – che deve essere sempre rigorosa e mai sganciata dal testo – è comunque al servizio delle finalità ultime del lavoro del giurista e il risultato cui si perviene è buono se è condivisibile e coerente con un dato sistema di valori.

mente può ritenere preclusa la possibilità di applicare analogicamente le norme dell'ordinamento tributario².

Una terza ragione è che se è vero, com'è da tutti riconosciuto, che l'analogia trova il suo principio informatore nell'eguaglianza, si dovrebbe ammettere altrettanto pacificamente che non solo il diritto tributario non rifiuta l'analogia, ma anzi che esso è il terreno di elezione per questa tecnica interpretativa, proprio perché il principio di vertice di tutto il diritto tributario è l'eguaglianza come specificata nell'art. 53 Cost.

Infine, vi è un'ultima ragione che è anche la sintesi di tutte le precedenti. Se, al di là delle definizioni dotte, si guarda al concetto che dell'analogia fornisce l'art. 12, comma 2, disp. prel., si deve dire che essa è quel metodo cui l'interprete ricorre nel momento in cui deve risolvere un caso concreto (ovvero, per usare le parole dell'art. 12, al fine di "decidere una controversia") in mancanza di una "precisa disposizione". Questa definizione evoca un sistema che, se mai è esistito, certo non è quello del diritto tributario odierno. Le ipotesi di "precise disposizioni" idonee a risolvere, in concreto, i "casi" non esistono per la duplice ragione che la disposizione non può essere letta se non alla luce del sistema nel suo complesso e che il "caso" reale e concreto, con l'infinita varietà dei suoi elementi, non può essere sussunto nella fattispecie astratta se non attraverso un'opera di selezione dei profili caratterizzanti che deve operarsi, necessariamente, per similitudine e differenza – ossia attraverso i tipici momenti del ragionamento analogico. E in questo complesso di operazioni mentali necessarie per l'interpretazione funzionale all'applicazione concreta (che è la sola interpretazione che conti), l'interprete non può, poi, fare a meno di privilegiare l'interpretazione conforme a costituzione e il principio di eguaglianza e capacità contributiva³.

² Questa giustificazione, insieme a quella prima accennata relativa all'abuso del diritto, rendono evidente, a mio sommesso avviso, come non possa fondarsi il divieto di analogia sulla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. Detto diversamente, se l'art. 23 Cost. costituisse un ostacolo all'analogia, dovrebbe esserlo a maggior ragione rispetto alla disapplicazione e all'abuso del diritto. A questa considerazione circa il ruolo dell'art. 23 si deve aggiungere quella svolta alla nota seguente.

³ Il dato che deve essere posto in evidenza – e che la casistica qui analizzata rende palese – è che l'analogia, nel diritto tributario, non serve a "istituire tributi" ma a colmare le "lacune" esistenti nella complessa, articolata e variegata disciplina dei tributi esistenti. Anche questo elemento contribuisce a superare l'obiezione secondo cui l'analogia sarebbe preclusa dalla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. Ciò in quanto, per come tale obiezione è formulata, si ha spesso la sensazione che si abbia in mente un ricorso all'analogia per introdurre nuovi tributi. Invero, l'analogia per come è data concepirla – e per come è attestato dalle risposte a interpello raccolte dagli studenti

Il senso delle varie disposizioni non si coglie al di fuori di un'interpretazione sistematica che, a sua volta, non può non indagare la *ratio* delle norme e l'adeguatezza delle soluzioni prospettate in rapporto ai singoli casi concreti ragionando per similitudine e differenza al fine di individuare gli elementi determinanti per la riconduzione del caso concretamente osservato a questa o a quella fattispecie astratta. Il senso delle disposizioni non si coglie al di fuori di un sistema di principi e di valori con i quali l'interprete si deve necessariamente rapportare, adeguando i canoni interpretativi all'obiettivo di pervenire – sia pure nel rispetto di un'adeguata coerenza con i testi normativi – a un risultato socialmente accettabile: in definitiva, il successo di Porzia non è la conseguenza di una tecnica interpretativa migliore, ma della idoneità del risultato cui essa perviene a soddisfare un sentimento di giustizia generalmente condiviso (dagli spettatori del dramma o dai lettori delle sentenze cui i rispettivi autori dovrebbero sempre rivolgersi come a un loro *semblable*).

Mi rendo conto che ciò conduce all'affermazione secondo cui l'interpretazione sistematica, finalizzata alla concreta applicazione del diritto, non può che implicare un continuo ricorso all'analogia. Ma credo che si tratti di affermazione meno paradossale di quello che può sembrare se ci si rifà all'insegnamento che a me sembra del tutto corretto secondo cui «*L'interpretazione appunto è e non è il dato interpretato, ne è una costruzione e una ricostruzione che spiega, sviluppa, restringe, sostanzialmente modifica; sempre riconducendosi al dato interpretato eppur sempre modificandolo*»⁴.

Qui, però, il discorso deve essere interrotto per non oltrepassare i limiti impliciti nel mio compito e per lasciare la parola agli studiosi che all'analogia hanno dedicato più profonde riflessioni.

V. Infine, non posso non fare un ultimo rilievo, che non è di stile.

I meriti di questa ricerca, pochi o tanti che siano, sono interamente da ascrivere agli studenti i quali, a mio sommesso avviso, hanno compiuto uno sforzo che, se anche fosse stato limitato alla sola attività di reperimento della casistica, dovrebbe reputarsi, per le ragioni che ho già indicato, davvero fuori dal comune.

I limiti della ricerca devono invece imputarsi esclusivamente al curatore.

foggiani – non conduce all'individuazione di nuovi istituti tributari, ma al completamento della loro disciplina.

⁴ Ancora T. ASCARELLI, *Antigone e Porzia*, cit., 12.