



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Appunti da una ricerca su abuso del diritto e principi costituzionali

di Marco Versiglioni

Professore Ordinario di Diritto tributario

Dipartimento di Economia

Università degli Studi di Perugia

ABSTRACT

The article anticipates the results of a study to be published soon from which various profiles of possible falsity emerge in the (necessary) relationships between the new anti-abuse legislation and Articles 23 and 53 of the Constitution, in particular where that legislation seems to base taxation on 'non-laws' and 'metaphors'.

SINTESI

L'articolo anticipa i risultati di una ricerca di prossima pubblicazione¹ dalla quale emergono vari profili di possibile falsità delle relazioni (necessarie) tra la nuova legislazione anti abuso e gli articoli 23 e 53 della Costituzione, in specie laddove tale legislazione sembra far conseguire l'imposta a 'non-leggi' e a 'metafore'.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Approccio logico – 2.1. Apparente illogicità delle «norme antiabuso» rispetto alla *ratio* ad esse attribuita – 2.2. Apparenti illogicità, di metodo e di merito, delle «norme antiabuso» – 2.3. «Norme antiabuso» e 'discrezionalità' – 2.4. «Norme antiabuso» e 'anormalità' – 2.5. «Norme antiabuso», 'equivalenza', 'analogia' e 'metafora' – 3. Approccio normativo – 3.1. «Norme antiabuso» e art. 23 della Costituzione – 3.2. «Norme antiabuso» e art. 53 della Costituzione – 4. Conclusioni e cenni *de iure condendo*

1. Premessa

Il recente panorama dottrinale e giurisprudenziale in tema di abuso del diritto sembra mostrare un favor verso la nuova disposizione statutaria che, per un verso, avrebbe fornito elementi utili per ricostruire l'essenza di categorie astratte o per verificare la realtà di applicazioni concrete e che, per altro verso, avrebbe opportunamente enunciato il principio per cui "resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni

¹ Si tratta della ricerca (M. VERSIGLIONI, *Abuso del diritto, riserva di legge e capacità contributiva*) destinata ad essere inserita, almeno in parte, negli Scritti in onore di Pasquale Russo e nella Collettanea di prossima pubblicazione, a cura di Eugenio della Valle e Giuseppe Marini, dedicata all'abuso del diritto. Pare opportuno segnalare che le parole tra 'apicetti' individuano concetti elaborati dall'autore, le parole tra «sergentini» esprimono invece concetti tratti dalla letteratura o dalla giurisprudenza in materia e le parole tra "virgolette" seguono l'uso comune.

comportanti un diverso carico fiscale". Questo diffuso favor si estende alle valutazioni concernenti la coerenza costituzionale, pur se restano divergenze tra giurisprudenza e dottrina in ordine al fondamento costituzionale del divieto di abuso del diritto. Muovendo dall'assunto, comune ad entrambe, che il principio e la disposizione anti-abuso sono conformi all'art. 23, la Suprema Corte rinviene tale fondamento nell'art. 53, ossia nei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposta, mentre la dottrina considera il richiamo all'art. 53 non conferente o almeno irrilevante al fine di verificarne l'attitudine a "coprire costituzionalmente" il nuovo art. 10-bis.

Prendendo spunto dai risultati cui sono approdate giurisprudenza e dottrina, è sembrato interessante svolgere una ricerca su alcuni profili costituzionali della legislazione anti-abuso tentando di osservare preliminarmente se i suoi caratteri intrinseci siano o no in grado di rendere 'vere' le relazioni che la legano ai suoi (necessari) parametri di validità costituiti dagli articoli 23 e 53 della Costituzione. Poiché la ricerca, ormai conclusa ma tuttora in via di pubblicazione, ha condotto a risultati che appaiono non corrispondere a quelli che sembrano ricavabili dal panorama giurisprudenziale e dottrinale, è parso opportuno anticipare (a fini eventualmente dialettici) brevi appunti tratti da quella ricerca. Sono così riepilogate per punti le ipotesi formulate sia in via logica, sia in via normativa.

2. Approccio logico

2.1. Apparente illogicità delle «norme antiabuso» rispetto alla ratio ad esse attribuita

Innanzitutto, almeno in astratto, sembra logica e corretta (ancorché non necessaria) la volontà legislativa di regolare a livello generale il processo creativo o applicativo del diritto nei settori (come quello tributario) nei quali non è logicamente ammissibile una libertà o, meglio, un potere svincolato dalla verità.

Così, non sembra inopportuno che il Legislatore, nel raccogliere le giuste sollecitazioni provenienti dalla Giurisprudenza nazionale e comunitaria, si sia posto il duplice fine di superare i tradizionali criteri interpretativi fissati dall'art. 12

delle preleggi al c.c. (pensati, almeno principalmente, per 'diritti senza verità') e di rendere espliciti canoni d'uso del diritto basati sulla logica apofantica del confronto tra norme o tra norme e sistema; logica questa, tipica dei 'diritti con verità'.

Un primo problema si riscontra, però, quando concretamente si osserva il merito della nuova legislazione «antiabuso», laddove questa sembra presentare palesi contraddizioni sia con il suo esternato carattere di generalità, sia con la *ratio* di regolare l'uso del diritto nei termini predetti. In effetti, essa possiede un ambito logico di esistenza assai ristretto se non nullo; dunque, tutt'altro che generale. D'altro canto, essa si affida a logiche e a elementi ermeneutici già noti, tanto che, da questo punto di vista, essa pare semplicemente ordinare di fare (o di non fare) ciò che già per altri versi si può fare (o non fare). In effetti, l'art. 10-*bis*, contrariamente alla sua natura e alla sua *ratio*, non si occupa dei diversi tipi delle verità che caratterizzano le relazioni che le disposizioni intrattengono le une con le altre e con il sistema nel suo complesso; né, soprattutto, chiarisce (come invece dovrebbe fare) gli effetti di eventuali falsità di quelle relazioni.

In senso apparentemente opposto alla *ratio* manifestata, la nuova disposizione (altrimenti inutile, oltretutto non necessaria) tenta di giustificare se stessa occupandosi di eventuali situazioni fisiologicamente o patologicamente non apofantiche (ossia non relazionali, perciò né lecite, né illecite) ma ibride (da ciò il cd. *tertium genus*) nelle quali in un settore del diritto 'con verità' sono erroneamente qualificati legittimi o veri diritti 'senza verità', o falsi diritti 'con verità', e dunque situazioni comunque erronee che, in ragione della natura di quel settore, meriterebbero di essere corrette e ricondotte ad una tipica relazionalità binaria (vero/falso o lecito/illecito). Con la conseguenza che la disciplina antiabuso, dovendo per necessità di cose scontrarsi con l'impossibilità di mutare una realtà storica certa e legittima, mostra da sé, sul piano logico, prima ancora di esser confrontata con i suoi parametri sovraordinati e con le disposizioni costituzionali che regolano l'eliminazione di quegli errori, di essere incapace di produrre realmente un reale effetto sostanziale (necessariamente ancorabile

soltanto al suo reale presupposto), e di essere eventualmente suscettibile di incidere realmente, anche se marginalmente, sul solo piano reale della condotta di chi possa aver profittato consapevolmente *medio tempore* dell'errore ordinamentale.

2.2. Apparenti illogicità, di metodo e di merito, delle «norme antiabuso»

Altri profili critici delle «norme antiabuso» sembrano ravvisabili sia nella selezione, arbitraria e non logica, sia nell'ordine, assoluto e non relativo, aprioristico e non consequenziale, dei criteri ermeneutici, ossia delle regole date all'«uso del diritto». In effetti, l'art. 10-bis, similmente al principio di fonte comunitaria, seleziona, d'autorità e senza verità, alcune logiche possibili e dà loro rilievo primario e decisivo (ad esempio, la *ratio*, la normalità, l'equivalenza, la sostanza); per contro, considera marginali e recessive altre logiche anche esse possibili (ad esempio, il senso letterale, la forma). Ma, prima del merito, è già il metodo della selezione che appare non corretto. Infatti, il tipo di logica usabile nel ragionamento giuridico 'con verità' non può essere fissato *a priori* perché esso è in natura necessariamente mutevole, ossia proporzionalmente conseguente alla mutevolezza del tipo delle cose, dei fatti o dei concetti che, di volta in volta, sono suscettibili di formare oggetto del discorso di cui la disposizione è veicolo. Ad esempio, fermo restando che vale anche il reciproco, il ragionamento detto «sostanziale» non possiede realmente nulla che possa lasciarlo ritenere *a priori* e in assoluto migliore, quanto a forza cognitiva o deliberativa, rispetto a quello detto «formale».

Infatti, nei 'diritti con verità', il ragionamento deve collegare realmente effetti reali a fatti reali; dunque, il tipo di ragionamento da usare realmente dipende, di volta in volta, dal tipo reale della disposizione da applicare, tanto che, se la disposizione è costruita su un concetto realmente 'formale', l'effetto reale consiste proprio nella conseguenza che si ricava dall'uso in quel caso del ragionamento 'formale', e viceversa. In definitiva, 'sostanza' e 'forma' non sono alternative ma equivalenti, ossia uguali nella loro capacità di trovare la verità, purché si applichi

la 'norma d'uso', 'proporzionale', per cui 'ciò che nasce formale deve essere usato in modo formale e ciò che nasce sostanziale deve essere usato in modo sostanziale', avendo cura di attribuire all'"uso-attività" lo stesso significato e lo stesso concetto di 'formale' e 'sostanziale' ricavabili dal 'codice genetico' della disposizione da usare. Inoltre, nel merito, aggiunge al discorso altre criticità l'aver legislativamente accolto *de plano* il criterio giurisprudenziale che attribuisce quasi esclusivo rilievo alla *ratio* della disposizione «aggirata» e al suo confronto con la *ratio* della disposizione «applicata»; infatti, per un verso, si tratta di segni altamente errabili, e, per altro verso, di segni che specificano categorie concorrenti a creare e a confinare la «discrezionalità» presupposta dal concetto di «abuso del diritto», perciò segni comunque non utilizzabili logicamente come corretti criteri di «scelta».

2.3. «Norme antiabuso» e 'discrezionalità'

Ulteriori criticità logiche sono ravvisabili, poi, proprio nel rapporto tra «discrezionalità» e «abuso del diritto». Se questo rapporto è osservato nei 'diritti con verità', ove non sono ammissibili né libertà, né poteri svincolati dalla verità, il 'potere discrezionale', anche laddove legittimamente esercitabile, è in ogni caso limitato da una 'verità intervallare' che, perciò, implica in ogni caso giudizi binari di legittimità/illegittimità o di liceità/illiceità, senza lasciare alcuno spazio di esistenza a ipotesi di «abuso del diritto» costituenti un *tertium genus* tra lecito e illecito. Se questo rapporto è invece osservato nei veri diritti 'senza verità', allora un «potere» svincolato dalla verità, e dunque compatibile a quello assunto a base del concetto di «abuso del diritto», può essere logicamente ammesso; cosa che, invece, non è possibile in presenza di non veri diritti 'senza verità'. D'altro canto, i veri diritti 'senza verità', quali sono quelli solitamente considerati contenitori della «autonomia privata», tendono spesso a combinarsi con i 'diritti con verità'; così, ad esempio, pare avvenire nel diritto tributario sostanziale, laddove effetti reali si producono in funzione del realizzarsi di presupposti la cui realtà a sua volta dipende, per un verso, dal come vanno le cose (profilo ontologico) e, per altro verso,

dal come l'«uomo giuridico» vuole che le cose debbano andare (profilo deontologico), ossia, più precisamente, dal se e dal come quell'«uomo» esercita il potere insito nell'autonomia privata, sia quando la scelta è offerta dal diritto privato, sia quando l'opzione è concessa dal diritto tributario. Dunque, in questo ristretto e indiretto ambiente, il tema dell'«abuso del diritto» posto dall'art. 10-*bis* (e dal principio che l'ha preceduto) sembra effettivamente sovrapporsi a quello della discrezionalità, al punto che la definizione dello spazio di esistenza di questa individua il possibile spazio di esistenza di quello. Da codesto punto di vista, dopo aver sottoposto a confronto critico le opposte tesi sulla «discrezionalità» elaborate da Pino e da Taruffo (con riferimento al tema dell'abuso del diritto), e dopo aver ricostruito un concetto di 'discrezionalità' compatibile con l'*ipotesi* di lavoro, è tuttavia emerso che, almeno nel diritto tributario, dovendosi escludere l'ammissibilità di tale concetto sia al cospetto di disposizioni (scientifiche) 'non controvertibili', sia dinanzi a disposizioni (etiche) 'infinitamente controvertibili', la 'discrezionalità' compatibile con l'«abuso del diritto» potrebbe essere teoricamente solo quella esercitabile rispetto a disposizioni (etiche) 'controvertibili entro certi limiti', fermo restando che il rischio di «abuso» sarebbe inversamente proporzionale al numero delle soluzioni comprese nell'intervallo, al punto che esso diverrebbe nullo laddove queste fossero in numero non finito.

Dunque le «norme antiabuso» sembrano irrazionali almeno perché rendono sproporzionato il rapporto tra l'ampiezza del rischio di abuso insito nella loro obiettivamente incerta applicabilità e la ristrettezza (se non la nullità) del loro ambito di ammissibilità logica.

2.4. «Norme antiabuso» e 'anormalità'

Ancor più forti problematicità logiche sembrano individuabili rispetto al tipo di normalità (altamente errabile) che le «norme antiabuso» fanno proprio. In effetti, si tratta di normalità di tipo 'etico' (e non già di tipo 'scientifico') e, soprattutto, di normalità di tipo deliberativo (e non già di tipo 'cognitivo'). Non solo. La nuova disposizione usa la normalità non per stabilire come le cose sono andate (e

dunque, eventualmente, per provare che, probabilmente, quello che si dice essere accaduto, essendo anormale, non è realmente accaduto); essa usa invece la normalità per predire come le cose (che afferma certamente non verificarsi) avrebbero dovuto, semmai, verificarsi. Dunque, la disposizione pare irrazionale sotto molteplici punti di vista. Sembra certamente irrazionale rispetto al modo con cui, almeno sul piano sostanziale del tributo, essa osserva il reale 'uso-risultato' (senza poggiare su alcuna massima di comune esperienza di tipo cognitivo) o prevede il non-reale 'uso-risultato' che avrebbe dovuto essere (sul presupposto che non sia realmente esistito). Sembra poi irrazionale rispetto al modo con cui essa osserva il reale 'uso-attività' perché se, da un lato, si avvale di efficaci elementi sintomatici (divergenza di *ratio*, colleganza negoziale, assenza di normalità etc.), i quali depongono a favore della sua logicità, tuttavia, dall'altro, pare priva di un elemento, quello psicologico, che è invece logicamente indispensabile per qualificare «abusiva» la condotta.

2.5. «Norme antiabuso», 'equivalenza', 'analogia' e 'metafora'

Tuttavia, il maggior numero di contraddizioni tra loro combinate, ed anche il maggior grado di irrazionalità della normativa antiabuso pare ravvisabile, dal punto di vista logico, sul piano della c.d. «equivalenza»; in effetti, come si è visto, secondo dottrina e giurisprudenza, questa logica è parte necessaria del funzionamento del principio e della legislazione antiabuso. Più analiticamente, la teorica dell'«abuso del diritto» implica l'«equivalenza, quanto a capacità contributiva, della fattispecie reale e della fattispecie aggirata». Analizzare sul piano logico un così generale assunto induce a cercare innanzitutto la relazione che esiste tra equivalenza e analogia. Così, se equivalenza implica analogia (anche se come tipo ideale di essa) e se analogia e diritto tributario sostanziale sono incompatibili, allora nel diritto tributario sostanziale, non può ammettersi uno spazio di esistenza dell'«abuso del diritto», almeno se questo, a sua volta, implica, come in effetti implica, «equivalenza».

D'altro canto, alla medesima conclusione si arriva, per altra via, se viene (non

condivisibilmente) disgiunta l'analogia dall'interpretazione estensiva (sul non divisibile assunto che l'ampliamento semantico non implicherebbe analogia) e viene invece congiunta l'«equivalenza» all'interpretazione estensiva. In effetti, da ciò deriva automaticamente l'inammissibilità dell'«abuso del diritto» come *tertium genus* tra lecito e illecito, ossia l'identità tra «abuso del diritto» e 'violazione di norma d'uso', vale a dire, l'implosione dell'intera struttura dell'art. 10-*bis* e del principio antiabuso di fonte giurisprudenziale.

Se, però, per completezza, non si dà semplice seguito a tale meccanismo/argomento 'autodistruttivo' che l'art. 10-*bis* (come il principio antiabuso) pare portare con sé, e si osserva invece la disposizione alla luce dell'«analogia» ricostruita (per 'ipotesi') partendo dalla premessa che la sua logica, purché applicata secondo le 'norme d'uso di se stesse' che le disposizioni giuridiche incorporano, costituisce parte integrante e imprescindibile dell'uso del diritto tributario (*ivi* compreso di quello sostanziale), allora è possibile individuare sia le tipologie ('etica' e 'scientifica'), sia i tipi ('assoluto', 'puntuale', 'intervallare' e 'impossibile') dell'«analogia tributaria». Ma, così facendo, si torna esattamente al punto cui conduce una delle ipotesi già viste. In effetti, anche in questo caso, essendo l'«equivalenza» parte del concetto 'analogia tributaria', cioè tipica 'norma d'uso del diritto', e implicando l'«abuso» 'analogia' (*sub specie* 'equivalenza'), ossia un discorso apofantico riconducibile alla logica lecito/illecito, non può ammettersi un *tertium genus* tra lecito e illecito, ma una semplice 'violazione di norma d'uso' dell'analogia. Di qui il venir meno, anche in questo caso, della complessa architettura delle «norme antiabuso».

Se, infine, si prende in esame il tipo di analogia tributaria che pare meglio corrispondere alla tipologia 'etica' ('intervallare' o 'impossibile') delle «norme antiabuso», ossia all'«analogia attributiva/sostitutiva», tenuto conto del fatto che queste norme assumono, per definizione, come 'non-reale' la fattispecie detta «aggirata», allora si nota l'opportunità di ricostruire il concetto di 'metafora' (che notoriamente si basa sulla non-realtà) e di porre tale concetto in relazione con quello di 'analogia'. Così facendo, sembra che i due concetti, pur avendo alcuni

elementi descrittivi in comune, costituiscano però due tipi logici funzionalmente distinti, poiché mentre il primo, anche nel passaggio obbligato dall'ambiente impossibile all'ambiente possibile, tende a conservare, per sua stessa essenza, la reale specificità tra le cose poste a confronto, l'altro, invece, tende ad abbandonare, per sua stessa essenza, la reale specificità delle cose poste a confronto. Dunque, mentre l'una è tanto più efficace quanto più è reale, l'altra è tanto più efficace quanto più è non-reale. In definitiva, poiché la 'metafora' appare l'unica logica idonea a spiegare l'irrealtà in discorso, sembra possibile congiungere all'«abuso del diritto», inteso come *tertium genus* tra lecito e illecito, solo la logica della 'metafora', ossia la logica che, più di ogni altra, pare contraddire un 'diritto con verità', quale è il diritto tributario.

3. Approccio Normativo

3.1. «Norme antiabuso» e art. 23 della Costituzione

Così, dopo aver raccolto, in ambito logico, gli elementi ermeneutici indispensabili per esaminare la relazione corrente tra «norme antiabuso» e art. 23 della Costituzione, si può affrontare il dubbio che anche la nuova disposizione possa implicare un eccesso di discrezionalità e così violare il principio di certezza del diritto. Più in dettaglio, si può valutare l'ipotesi che al termine «legge» contenuto nell'art. 23 Cost. possa attribuirsi il significato di 'legge non obiettivamente incerta' e dunque fonte di assoluta indisponibilità. In effetti, se così fosse, allora l'art. 10-*bis*, poiché 'disposizione obiettivamente incerta' e foriera di discrezionalità, potrebbe falsificare la relazione che corre tra essa e l'art. 23 della Costituzione. In realtà, tale interpretazione dell'art. 23 non pare convincente perché il principio di certezza del diritto non sembra parametro costituzionale invalidante le leggi oggettivamente incerte (che, come si è osservato, sono parte di una tipologia di leggi propria dei 'diritti con verità').

Del resto, anche la Corte Costituzionale pare ritenere legittime le leggi che producono effetti giuridici proprio in virtù della possibile esistenza di leggi obiettivamente incerte (si pensi, ad esempio, alle disposizioni dedicate alle

sanzioni o al diritto di interpello); dunque, la Corte ammette un siffatto tipo di disposizioni giuridiche, e lo fa proprio tenendo in conto la obiettiva incertezza che la loro applicazione comporta. D'altra parte, un'interpretazione costituzionalmente orientata delle «norme antiabuso» potrebbe far certamente leva su numerosi elementi isonomici (contraddittorio, interpello, motivazione, tipizzazione dei mezzi di prova, delle regole di allegazione e di riparto dell'onere probatorio etc.). In definitiva, almeno da questo punto di vista, l'art. 10-*bis* non sembra suscitare alcun dubbio di illegittimità costituzionale rispetto alla prestazione patrimoniale imposta; potrebbe, semmai, porne rispetto alle sanzioni, ma questo aspetto esorbita i limiti della ricerca.

Ben più ampia è la problematicità insita nel raffronto tra l'art. 23 e le «norme antiabuso» svolto sul piano dell'individuazione dei 'tipi' e del 'modo d'uso' delle logiche costituzionalmente funzionali al corretto uso delle 'leggi di imposta', sia laddove il debito o il credito tributario è conseguenza di come le cose avvengono, sia laddove esso è conseguenza di come il contribuente (che può *ex lege* esercitare un'opzione) vuole che le cose debbano avvenire. Da questo punto di vista, poiché l'art. 23 è fonte sia dei 'tipi' di indisponibilità, ossia dei 'tipi' di logica, sia del 'modo' in cui tali indisponibilità e tali logiche 'devono' caratterizzare l'applicazione del diritto tributario sostanziale, la verifica di legittimità costituzionale dell'art. 10-*bis* implica accertare se sussista o no una corrispondenza con siffatti 'tipi' di indisponibilità e di logiche e, soprattutto, una corrispondenza con il 'modo' in cui tali logiche devono poter realmente esplicare i loro reali effetti nel concreto.

A tal fine, non pare ravvisabile alcun ostacolo riguardo all'individuazione dei 'tipi' delle logiche (essendo sicuramente ammissibile, per quanto argomentato in merito all'"analogia tributaria", pure la innovativa logica dell'equivalenza che le «norme antiabuso» portano con sé). Sembra invece sussistano ostacoli insuperabili riguardo alla fissazione del 'modo' (necessariamente mutevole) con cui le logiche in discorso debbano poter realmente operare nel concreto. In effetti, ai sensi dell'art. 23, le 'norme d'uso' delle leggi di imposta, in quanto 'leggi con verità', devono poter porre un reale collegamento tra il tipo reale della legge da

applicare e il tipo reale della logica da usare, tanto che il tipo della logica da usare nel concreto è sempre relativo e dipendente, di volta in volta, dal tipo di legge da applicare nel concreto. Ma l'art. 10-*bis* (così come il principio antiabuso) detta un assoluto e indipendente ordine che antepone, d'autorità e senza verità, logiche impropriamente dette «sostanziali» a logiche impropriamente dette «formali», ossia fissa un aprioristico ordine vincolante delle logiche applicabili 'a prescindere' dal tipo di legge che ricorre nel concreto. Tale caratteristica costituisce, pertanto, un'insanabile non-corrispondenza con l'art. 23 della Costituzione, salvo che l'art. 10-*bis* sia interpretato proprio nel senso voluto dall'art. 23, vale a dire come disposizione non idonea a vincolare *a priori* l'ordine d'uso' delle logiche applicative del diritto tributario sostanziale. Tuttavia, una siffatta interpretazione adeguatrice (improbabile e in ogni caso lontana da quella indicata da dottrina e giurisprudenza), laddove fosse ammessa, farebbe comunque venir meno la palesata ragione giustificatrice dell'art. 10-*bis* e del principio giurisprudenziale antiabuso.

In ogni caso, la pietra di volta della relazione tra l'art. 10-*bis* e l'art. 23 Cost. è la congiunzione (tramite il connettivo *in base*) di una *prestazione imposta* a una *legge*, laddove questa, per essere valida, deve essere 'con verità', ossia idonea a rendere vere le relazioni necessarie che essa intrattiene con parametri costituzionali (o comunque sovraordinati). Dottrina e giurisprudenza paiono non avvertire pienamente l'intensità del dubbio che una legislazione antiabuso può suscitare rispetto all'art. 23 e sembrano ritenere che un dubbio neppure possa porsi, poiché la prestazione imposta sarebbe quella conseguente alla disposizione aggirata. Ma questa tesi non sembra pienamente condivisibile. Pare, infatti, che la «norma antiabuso» determina o concorre a determinare una prestazione patrimoniale che viene imposta da una fonte o, meglio, da un concorso di fonti che, in ogni caso, non rispetta né la struttura del connettivo 'in base' né, tantomeno, quella del concetto 'legge' presenti nell'art. 23, almeno se entrambi sono interpretati in conformità alle 'norme d'uso di se stessa' che questa disposizione custodisce da secoli nel proprio 'codice genetico'. In effetti, ciò che questo codice incorpora e

che rende valida la disposizione costituzionale è l'etica reale della società e dell'economia che congiunge il tributo reale al consenso reale. L'articolo 23 è disposizione 'con verità' perché esso, come il suo codice genetico gli chiede di fare, congiunge realmente un tributo reale a una legge reale (dove questa altro non è che un elemento del consenso reale); in altre parole, esso replica perfettamente, trasferendola a valle, la struttura apofantica della relazione che trova a monte. Ne è prova il fatto che il suo enunciato diviene falso se, mediante una struttura non apofantica, un tributo reale è congiunto 'non-in base' a una legge (ossia se è congiunto non realmente), o se è congiunto in base a una 'non-legge' (ossia se viene congiunto in base a una legge non reale). D'altro canto, *a fortiori*, poiché la 'legge' che è oggetto dell'art. 23 è la 'legge di imposta', la 'legge' in discorso implica sempre e comunque una struttura apofantica nella quale, cioè, non può mancare l'aggancio alla realtà (e per converso alla non-realtà). Infatti, ai sensi dell'art. 53, essa deve congiungere realmente il reale concorso di ciascun 'uno' alla 'sua' reale capacità contributiva.

Invece, l'art. 10-*bis* (copiando il principio comunitario) introduce nel diritto tributario italiano un discorso che ha struttura non-apofantica, ossia che attribuisce un effetto reale (tributo) 'a prescindere' dalla realtà (e dalla non-realtà) della fattispecie sostanziale (espressiva di capacità contributiva), anzi, sulla premessa definitoria che la realtà di tale fattispecie non rilevi in alcun modo. Perciò, l'art. 10-*bis* sembrerebbe contraddire palesemente l'art. 23, che, nel disciplinare il veicolo/contenitore, fa proprio, e impone di fare, un discorso con struttura apofantica, ossia con verità ('legge') ed evita, e impone di evitare, un discorso con struttura non apofantica, ossia disgiunta dalla verità ('non-legge').

3.2. «Norme antiabuso» e art. 53 della Costituzione

Mutata prospettiva, e presa in esame la relazione tra le «norme antiabuso» e l'art. 53 della Costituzione, risalta innanzi tutto l'apparente contraddizione tra l'estrema puntualità ('scientifica') del discorso ontologico contenuto nell'art. 53 (che pone realmente ciascun 'uno' in relazione univoca alla 'sua' reale 'unità' di

capacità contributiva secondo la reale 'ragione di divisibilità' 'da ciascuno il suo') e l'infinita ampiezza del discorso deontologico contenuto nella disposizione antiabuso, la quale sembra determinare *a priori*, d'autorità e senza verità, un non-reale 'diritto normalizzato', figlio di un'altrettanto immaginifica stasi indefinita della società e dell'economia.

D'altro canto, se pure si rendono omogenei i piani di confronto (ontologico su ontologico) e si assume, in subordine alle conclusioni già raggiunte, la logica per assurdo ...*se l'art. 23 non esistesse...*, la relazione tra l'art. 10-bis (o il principio antiabuso) e l'art. 53 presenta nondimeno due chiare e ancor più pregnanti criticità: una relativa alla funzione e una relativa alla fattispecie di imposta o, meglio, agli elementi di essa. Dal primo punto di vista, l'art. 53 impone alla 'legge di imposta' di collegare realmente, ossia in modo univoco, il tributo reale dovuto da ciascun 'uno' alla sua reale 'unità' di capacità contributiva. In effetti, mentre è necessariamente mutevole il tipo degli elementi (qualità o quantità, forma o sostanza, oggetto o soggetto etc...) che il legislatore può scegliere di volta in volta per dividere una fattispecie di imposta dall'altra (operazione questa che può generare fattispecie tra loro analoghe, se non addirittura equivalenti), è invece necessariamente non mutevole il tipo (univoco) della relazione che deve congiungere la reale 'unità' di capacità contributiva (qualunque sia la fattispecie in cui essa sia inclusa) al reale debito (credito) tributario. Sicché, quanto presuppongono le «norme antiabuso» (ossia l'esistenza di due tributi diversi tra loro, ma correlati a «due fattispecie tributarie equivalenti sul piano della capacità contributiva», vale a dire espressive di uguali 'unità' di capacità contributiva, ma aventi altri elementi differenziali) non è, ai sensi dell'art. 53, costituzionalmente ammissibile.

D'altro canto, se vigesse una siffatta legge di imposta (giuridicamente ingiusta), allora una patologia così grave, ben lungi dal rappresentare un'«imperfezione del sistema»² qualificabile come elemento metagiuridico tollerabile,

² Una siffatta imperfezione non potrebbe essere superata neppure per via interpretativa giacché, altrimenti, cadrebbe l'ipotesi definitoria dell'abuso del diritto come *tertium genus* tra lecito e illecito.

rappresenterebbe una tipica questione di illegittimità costituzionale cui la Costituzione riserva un regime tipico, come tale non modificabile da una disposizione quale è quella rappresentata dall'art. 10-*bis*. Tanto che, se questa disposizione fosse altrimenti interpretata, magari allo scopo di individuare una soluzione ermeneutica conforme all'art. 53 (cosa che, in ogni caso, non pare possibile), essa si rivelerebbe però in chiaro contrasto con le norme che regolano il controllo di legittimità costituzionale delle 'leggi'.

Dal secondo punto di vista, riguardo alla fattispecie, l'ottica non-reale aperta dal principio giurisprudenziale antiabuso e seguita dall'art. 10-*bis* pone il problema di trovare la logica con la quale si possano individuare gli elementi di essa che anche una 'non-funzione' potrebbe congiungere a un tributo reale; così, mentre tale individuazione non potrebbe logicamente far uso dell'analogia, perché questa esalta e tende alla realtà, potrebbe invece logicamente far uso della 'metafora', che esalta e tende alla non-realtà. Del resto, ciò troverebbe conferma proprio nella natura non-reale della fattispecie che, per definizione, è posta a base dell'applicazione delle «norme antiabuso». Ma, così facendo, si creerebbe un '*tributo metaforico*', ossia un tributo reale collegato da una relazione irreali a una base irreali e perciò, in via paradigmatica, ad una legge di imposta che contraddirebbe la realtà (cioè l'effettività, la 'verità'...) che è parte del 'codice genetico' dell'art. 53 (ossia della 'norma d'uso di se stesso' che esso incorpora).

4. Conclusioni e cenni *de iure condendo*

Premessa del nuovo art. 10-*bis* dello Statuto, come quella del principio giurisprudenziale antiabuso, è l'ammissibilità logica e normativa di un *tertium genus* (prima chiamato «elusione» ed ora chiamato «abuso») posto tra lecito (non-evasione) e illecito (evasione). *Tertium genus* che, nei 'diritti senza verità' (ossia nei diritti pensati e disposti per la pura autonomia privata), ha da tempo trovato sostenitori in coloro i quali, comunque, relazionano in via interpretativa quei diritti a un parametro di giustizia, ossia di verità, e così ipotizzano una tripartizione tra ciò che è «lecito» (entro il diritto e giusto), ciò che è «abuso» (entro il diritto e

ingiusto) e ciò che è «illecito» (oltre il diritto e ingiusto).

Tuttavia, un vero 'diritto senza verità' (ossia un diritto la cui validità non fosse realmente subordinata ad alcun parametro) pare irrealista perché implicherebbe una libertà, o meglio un potere svincolato dalla verità. Ma anche laddove fosse reale, tale tripartizione sarebbe possibile entro di esso e non fuori di esso, poiché entro un *falso* 'diritto senza verità' (ossia un diritto la cui validità fosse realmente subordinata a parametri sovraordinati) un *tertium genus* non sarebbe comunque possibile, essendo escluso dalla logica binaria (vero/falso, lecito/illecito). Che è, del resto, ciò che c'è nei 'diritti con verità', ossia nei diritti, come il diritto tributario italiano, le cui leggi hanno relazioni necessarie con parametri sovraordinati (costituzionali, comunitari e internazionali) e, perciò, sono valide se verificano quelle relazioni, mentre sono invalide se le falsificano. In altri termini, in un 'diritto con verità', non essendo ammissibile una libertà o un potere svincolato dalla verità, il c.d. *tertium genus* può essere ammesso solo in presenza di un *falso* 'diritto con verità', ossia laddove sia vigente una legge che, in quanto erronea, falsifichi la relazione con il suo parametro sovraordinato. Così, l'«abuso» definito dall'art. 10-*bis* sembra ammissibile solo nell'uso (singolo e profittevole) di leggi 'metagiuridicamente ingiuste' perché veramente 'senza verità' o di leggi 'giuridicamente ingiuste' perché falsamente 'con verità' (eppur vigenti sino a pronuncia di illegittimità costituzionale). Infatti, non pare altrove ipotizzabile un potere di scelta confinato da una legge vigente e al tempo stesso svincolato dalla verità, dunque disgiunto dall'alternativa binaria vero/falso, lecito/illecito.

Probabilmente è proprio questa criticità logica ciò che genera varie irrazionalità e contraddittorietà ravvisabili nelle relazioni tra le «norme antiabuso» e gli articoli 23 e 53 della Costituzione. In effetti, se, tra finite soluzioni alle quali la legge congiunge effetti extratributari analoghi, è dato scegliere quella fiscalmente meno onerosa, l'abuso dell'art. 10-*bis* può essere possibile solo quando la legge di imposta è una falsa proporzione tra le varie soluzioni, ossia è una disuguaglianza tra i vari rapporti (effetto extratributario/tributo) che rende le soluzioni tra loro asimmetriche. Perciò, se esistono leggi di imposta false, quali sono quelle leggi

che congiungono falsamente conseguenze tributarie reali a situazioni reali, ciò che un diritto 'con verità' può fare per non contraddire se stesso (o, meglio, per non disporre 'a prescindere' dalla realtà, come richiesto dagli articoli 23 e 53 Cost.) è eliminare quelle leggi. E laddove questo non fosse possibile, e fosse però reale un 'senso comune' che giudicasse 'ingiusta e illecita' la condotta dei singoli che profittano dei reali effetti di leggi di imposta false, ossia di effetti tributari contrari allo spirito (=parametro) di tali leggi, quel diritto dovrebbe introdurre, semmai, leggi sanzionatorie *ad hoc*.

In questo modo, forse, il legislatore potrebbe preservare alla 'legge di imposta' la funzione di congiungere realmente il tributo reale alla fattispecie reale che 'deve' giustificarlo, e alla 'legge sanzionatoria' la funzione di congiungere realmente la sanzione reale al fatto reale che 'deve' giustificarla. Così come, del resto, la Costituzione afferma, e deve affermare che sia, affinché le sue disposizioni, come tali e come parametri di verità delle leggi, corrispondano al 'senso comune' che né il tributo, né la sanzione possano esistere 'a prescindere' dalla realtà del consenso ('legge') e dalla realtà dello loro fattispecie ('verità'), essendo l'uno e l'altra impediti, nella società, prima ancora che nella Costituzione, a 'non-leggi' e/o a 'metafore'. Se, però, come sembra, la funzionalità dell'art. 10-*bis* implicasse anche 'non-leggi' e 'metafore', allora andrebbero probabilmente rimediate in senso costituzionale le conseguenze del c.d. «abuso del diritto», apparendo possibile congiungere realmente ad esso sanzioni reali (purché fossero previste *ad hoc*), e apparendo impossibile congiungere realmente ad esso tributi reali.