

# ABUSO DEL DIRITTO, VINCOLARE IL FISCO AL PRECEDENTE DA PUBBLICARE SU INTERNET\*

di Giuseppe Pasquale  
05 ottobre 2012

Lasciare completamente libera l'agenzia delle entrate nell'individuare qualunque casistica che, a suo parere, realizza l'abuso del diritto. A una sola condizione: che ogni caso sanzionato costringa all'obbligo di uniformità l'amministrazione stessa, dando valore vincolante anche per essa al precedente (secondo uno schema vagamente ispirato ai sistemi di Common law).

E quindi con pubblicazione su internet della casistica che man mano si forma nel corso degli anni. Può essere questa un'ipotesi di studio praticabile, onde provare a superare i delicati problemi che pone l'impossibilità oggettiva di predeterminare la fattispecie in tema di abuso del diritto ed elusione fiscale.

Gli obblighi cui il contribuente è tenuto nei riguardi del Fisco sono per forza stabiliti da norme scritte (articolo 23 della Costituzione). Succede, però, a volte che le regole scritte non bastano. Ci si verifica in particolare quando il contribuente si avvale in modo distorto di schemi giuridici di per sé leciti (in quanto rispettosi formalmente di disposizioni scritte), ma volti unicamente, e senza alcuna ragione economica, a realizzare un risparmio d'imposta "fisiologicamente" impedito dal sistema. In tal caso, l'ordinamento tributario deve scegliere se ignorare il fenomeno, favorendone così la diffusione, al prezzo della perdita di ragguardevoli quote d'imposta, ovvero perseguirlo con il normale recupero di imposte e sanzioni. In quest'ultimo caso, però, nella applicazione pratica è giocoforza inevitabile andare al di là della norma scritta, poiché, per definizione, elusione e abuso del diritto consistono proprio nella violazione di una regola non scritta, mediante aggiramento del sistema di diritto positivo.

Due diverse esigenze, dunque, si fronteggiano intorno a questi temi. Da un lato, quella del Fisco di recuperare a tassazione quote rilevanti di imposte occultate. Dall'altro lato, l'esigenza che i contribuenti hanno di conoscere in anticipo il perimetro della propria autonomia negoziale consentita: al fine di potersi muovere liberamente e non sentirsi vulnerabili nei riguardi del Fisco e dei futuri orientamenti giurisprudenziali. Rischio che oggi può verificarsi ogni qualvolta sia configurabile, anche solo astrattamente, una soluzione negoziale alternativa recante comunque un maggior onere fiscale. Prevalentemente il tema rileva per le grandi imprese, soprattutto a seguito della definizione di abuso del diritto stabilita da alcune sentenze della Corte di cassazione, le quali hanno legittimato una sorta di indiscriminato sindacato postumo sulle scelte aziendali dei contribuenti, in particolare per le operazioni più complesse. Il tutto con conseguenze economiche non da poco, in termini di ostacolo alla localizzazione di imprese estere e, per converso, di facilitazione alla fuga all'estero di maxi-imprese nazionali. E' di questi giorni la ordinanza della Corte di Cassazione n. 14494 del 14 agosto 2012, in base alla quale l'abuso del diritto sarebbe principio immanente all'ordinamento trovando fondamento nella stessa Costituzione, al punto da renderne possibile l'applicazione diretta, in danno del contribuente, anche per fattispecie maturate prima dell'entrata in vigore dell'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 (norma che per prima, nel 1997, ha introdotto la disciplina positiva del concetto di elusione fiscale e delle conseguenze sulle relative violazioni).

Il 15 giugno scorso, inoltre, il Governo ha avviato a soluzione il problema con l'articolo 5 del disegno di legge delega n. 5291 presentato alla Camera. La norma punta a introdurre una definizione generale ed unificata del duplice concetto di abuso del diritto ed elusione fiscale. Essa, inoltre, si sforza per un verso di delimitare in modo circostanziato il confine di ciò che deve ritenersi vietato e, per altro verso, di prevedere utili regole procedurali destinate a garantire un confronto con il Fisco, in modo da salvaguardare il diritto di difesa del contribuente.

Il testo governativo anzidetto rappresenta indubbiamente un passo in avanti. Nonostante, tuttavia, gli sforzi profusi, ritengo che esso non coglierà i risultati che si volevano raggiungere: ovvero la garanzia di una puntuale predeterminazione della somma dei comportamenti consentiti a fronte di quelli viceversa vietati.

L'articolo 5, infatti, si muove nel solco dell'odierno articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, limitandosi a descrivere in forma semplicemente pi precisa (assai pi precisa, in verit) la nozione generalissima di elusione e abuso del diritto. Il punto  che una siffatta disciplina di dettaglio non fa che arricchire il lessico con concetti pi stringenti. Ma cos facendo l'ordinamento si limita a spostare in avanti il problema, senza risolverlo (come dimostra la ordinanza n. 14494 dianzi citata). Pur all'interno di spazi pi ristretti, infatti, sar parimenti consentito alla giurisprudenza di domani di sentirsi come oggi legittimata, ancora una volta in modo "creativo" e con metodologia ex post, a dare una qualificazione giuridica opposta a quella a suo tempo formulata dal contribuente nel momento in cui fu da lui decisa l'operazione. Ci vorr, certo, una motivazione pi articolata e robusta, ma alla fine il risultato rischia di rimanere uguale a ci che determina gli inconvenienti di oggi.

Per questo mi sembra opportuno mettere allo studio e sperimentare strade alternative per avviare a soluzione il problema. A cominciare da un'ipotesi nella quale l'amministrazione finanziaria (e solo essa) si riservi tutti i poteri di interpretazione e di individuazione ex post delle fattispecie "abusive" a condizione per che:

- a) per ogni singolo caso accertato in danno del contribuente venga redatta una massima, che risulti gi pubblicata formalmente su internet da parte della stessa amministrazione, e quindi con possibilit per il contribuente di conoscere preventivamente quali sono le casistiche vietate e quali le ragioni del divieto; questo inoltre impedirebbe che all'interno di questo sistema la giurisprudenza di domani possa generare ipotesi "creative" di nuove fattispecie (oggi invece consentite grazie alla ritenuta rilevanza d'ufficio dell'abuso);
- b) vincolativit del "precedente" pubblicato su internet non solo verso il contribuente ma anche verso l'amministrazione finanziaria, nel senso che con la pubblicazione della massima quest'ultima si auto-vincola ad osservare verso chiunque la regola recepita nel "caso precedente", con la prospettiva di arrivare a vedersi annullato l'accertamento della inopponibilit degli atti "abusati", qualora il contribuente riuscir a dimostrare che vi sono casi in cui l'amministrazione risulta discostarsi dalla medesima regola nei riguardi di altri contribuenti (questo  il punto-chiave di questo ipotizzato sistema, dato che di fronte a una prospettiva del genere l'amministrazione ci penser molte volte prima di varare casistiche cui poi non sar in grado di attenersi in situazioni analoghe, a livello nazionale);
- c) possibilit del contribuente di sottrarsi a ogni rischio qualora egli comunichi all'amministrazione, mediante interpello, il disegno programmatico dell'operazione e si formi quindi una sorta di silenzio-assenso per mancata risposta entro un certo termine da parte dell'amministrazione finanziaria; quest'ultima, ovviamente, sar libera di notificare al contribuente il proprio dissenso, ma in tal caso questo deve essere motivato e confluire comunque in una massima parimenti pubblicata su internet.

Una ipotesi esemplificativa di articolato normativo, qui in calce allegata, pu aiutare a comprendere meglio il punto di vista di chi scrive.

Abuso del diritto ed elusione fiscale

bozza di articolato normativo

Articolo 1

(Disposizioni antielusive e abuso del diritto)

1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche e volti a ottenere riduzioni d'imposta o rimborsi, altrimenti indebiti. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti ai sensi del periodo precedente

calcolando le imposte determinate in base alle disposizioni utilizzate in modo distorto, previo scomputo dei tributi da chiunque versati in attuazione di quanto risultato inopponibile all'amministrazione.

2. L'avviso di accertamento, a pena di nullità, è emanato:

a) previa osservanza dei vincoli di uniformità previsti dall'articolo 2;

b) previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata con avviso di ricevimento, di chiarimenti da fornire per iscritto entro sessanta giorni dalla data della sua ricezione; la richiesta deve indicare i motivi per cui l'amministrazione reputa applicabile l'articolo 2.

3. Le garanzie per il contribuente di cui al comma 2 si applicano per qualunque contestazione avente a oggetto l'elusione, l'aggiramento o l'abuso di norme tributarie.

4. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente.

5. Le imposte o le maggiori imposte, calcolate ed accertate secondo quanto previsto dal comma 1, sono iscritte a ruolo solo dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni.

6. I soggetti terzi rispetto a coloro verso cui sono applicate le disposizioni dei commi da 1 a 5 possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso alla stessa amministrazione finanziaria, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

7. Le disposizioni del presente articolo si applicano con riferimento alle imposte sui redditi e indirette, alle tasse e a ogni altra prestazione avente natura tributaria, anche a carattere locale.

## Articolo 2

(Obbligo per l'amministrazione finanziaria di conformarsi al precedente, da pubblicare su internet in forma dettagliata e con efficacia vincolante)

1. L'accertamento dell'inopponibilità ai sensi dell'articolo 1 è effettuato, a pena di nullità, previa esplicitazione sia della condotta ritenuta abusiva sia del divieto di volta in volta considerato operante per il caso specifico. Tali elementi sono espressi in forma di massima esemplificativa, ispirata ai requisiti di generalità e astrattezza. Un ufficio centrale dell'amministrazione finanziaria cura il coordinamento a livello nazionale e l'emanazione di tutte le massime, le quali devono essere pubblicate in forma organizzata per fini di chiara conoscibilità su apposita sezione del sito internet. Esse sono vincolanti anche per il giudice e possono essere abrogate o derogate solo dall'amministrazione finanziaria non prima di cinque anni. L'inopponibilità ai sensi dell'articolo 1 può essere accertata solo ove risulti la rispondenza della fattispecie rispetto ai contenuti di almeno una massima, che deve essere specificamente indicata, fra quelle pubblicate anche per effetto dell'accertamento medesimo.

2. La inopponibilità prevista dall'articolo 1 resta senza effetti qualora:

a) il soggetto accertato dimostri che analogo comportamento posto in essere da altri contribuenti controllati risulta non eccepito dall'amministrazione finanziaria nei relativi atti di accertamento; a tal fine il contribuente può esercitare il diritto di accesso ai sensi del capo V della legge 7 agosto 1990, n. 241, in deroga a quanto previsto dall'articolo 24, lettera b) della stessa legge;

b) il contribuente si sia strettamente attenuto al disegno programmatico analiticamente illustrato riguardo alla operazione da lui precedentemente comunicata all'amministrazione finanziaria, senza che quest'ultima abbia

notificato il proprio motivato dissenso entro 120 giorni dalla data di ricezione del programma; tale dissenso Ã¨ soggetto alla disciplina dell'accertamento stabilita nel precedente comma 1, anche per quanto riguarda l'obbligo di preventiva pubblicazione sul sito internet.

3. Sono abrogati i commi da 1 a 7 dell'articolo 37-bis del decreto del presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973, e successive modifiche e integrazioni.

4. Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze sono stabilite forme, modalitÃ e termini per l'attuazione della presente legge. Entro la data prevista per la decorrenza degli effetti, l'amministrazione finanziaria pubblica, per gli effetti di cui al presente articolo, una prima serie di massime che ritiene di poter estrapolare dalla casistica pregressa, nei limiti di quanto previsto dall'articolo 1.

\* Le opinioni qui espresse sono esclusiva responsabilitÃ degli autori e non impegnano in alcun modo l'amministrazione di appartenenza.