

Abuso del diritto

Le sentenze della Cassazione e l'opportunità di una norma

“Non è lecito utilizzare abusivamente, e cioè per un fine diverso da quello per il quale sono state create, norme fiscali” (Cassazione n. 30055/2008)

L'interpretazione di questo capoverso sembrerebbe poter far concludere che l'abuso del diritto si sostanzia nell'utilizzo strumentale, da parte del contribuente, di una o più norme per conseguire un fine non voluto dal legislatore.

Tuttavia l'abuso del diritto è stato anche definito dalla stessa Cassazione come un “utilizzo, formalmente legittimo, di strumenti giuridici in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di un risparmio fiscale” (Cassazione n. 30055/2008)

La conciliazione tra i due aspetti non è di immediata consecutio logica.

Nel primo caso, seguendo una interpretazione strettamente giuridica di scuola francese, si utilizza il concetto di “abuso di diritto” in fase di contrasto al fenomeno dell'elusione fiscale e quindi si ritiene non legittimo il comportamento di un contribuente che utilizza un istituto giuridico per perseguire uno scopo non ricompreso dal legislatore tra quelli ammessi in fase di introduzione dell'istituto nel sistema giuridico (per esempio per raggiungere un risultato economico “inaspettato” per quel negozio giuridico che, infatti, non si considera espressamente come fattispecie imponibile nell'ordinamento).

Nel secondo caso, seguendo una interpretazione strettamente economica, l'utilizzo di uno strumento giuridico con il mero fine di un risparmio fiscale, in difetto di altre ragioni economiche meramente apprezzabili, costituisce comportamento non ammissibile nell'ordinamento.

Probabilmente lo sviluppo della prima fattispecie richiede una esplicitazione normativa e comporti, al fine di dare certezza al sistema, l'obbligo di definire il principio generale che l'abuso del diritto verrebbe a violare. Una fattispecie percorribile poiché, se si conviene che il principio costituzionale della capacità contributiva trovi applicazione solo nella seconda ipotesi in esame, di cui al paragrafo successivo, allora rimane aperto uno spiraglio per il legislatore per disciplinare una norma generale di contrasto all'elusione fiscale.

Viceversa nel secondo caso si sviluppa il superamento della relazione biunivoca fattispecie imponibile – negozio giuridico utilizzato, sostituito dalla relazione risultato economico raggiunto – fattispecie imponibile con la conseguenza che, in applicazione del principio costituzionale della capacità contributiva, l'utilizzo di un istituto giuridico che consente al contribuente di beneficiare di un trattamento fiscale di particolare favore rispetto ad altri che producono lo stesso risultato economico ponendo in essere istituti giuridici meno favorevoli dal punto di vista fiscale appare comportamento non ammissibile, a meno che il contribuente non possa provare che la motivazione del risparmio fiscale non sia la sola *ratio* del proprio comportamento imprenditoriale.

Laddove si consideri che la giurisprudenza della Suprema Corte possa essere letta in questa seconda fattispecie di analisi, ne consegue la inutilità della introduzione di una norma generale di contrasto all'elusione fiscale e la necessità di disciplinare in maniera idonea l'aspetto procedurale dell'azione amministrativa al fine di dare idonea rilevanza alla valutazione delle motivazioni economiche che

possono giustificare, dal punto di vista fiscale, l'operazione (atteso che è evidente che non si tratta, quindi, di scegliere sempre il comportamento fiscalmente più oneroso per evitare una qualificazione di elusività dell'operazione).

Si tratta, dunque, di capire come aiutare il contribuente ad avere chiari punti di riferimento per potere distinguere tra "lecito risparmio fiscale" (che si persegue ottimizzando dal punto di vista fiscale la realizzazione di una operazione avente comunque una sua propria logica economica interna) ed "abuso del diritto".

Questo, anche e soprattutto perché, il contribuente non può essere visto solo come un soggetto "nolente", reticente all'adempimento fiscale, e quindi da "sollecitare" continuamente attraverso una produzione normativa ed una azione amministrativa di contrasto a comportamenti "deviati", ma deve anche essere letto come un operatore economico razionale, consapevole del proprio impegno verso la collettività cui appartiene, che necessita di un chiaro *framework* di riferimento all'interno del quale definire in autonomia la propria strategia imprenditoriale.

Questo obiettivo di certezza potrebbe essere raggiunto attraverso un ampliamento delle modalità di utilizzo del diritto di interpello che consenta al contribuente di avere una preventiva certezza in ordine alla interpretazione dell'Agenzia delle Entrate sul carattere (elusivo) di una data operazione, ricordando come la Cassazione (1465/2009) pone a carico dell'Amministrazione Finanziaria l'onere della prova della ricorrenza dei presupposti di una pratica elusiva (vantaggio fiscale ed anomalia rispetto al comportamento fisiologico).

Si dovrebbe quindi operare attraverso una istanza del contribuente, con successiva (i) richiesta al contribuente di spiegazioni previa motivazione della tesi dell'amministrazione laddove questa non ritenga accettabile il comportamento proposto dal contribuente. Questa ipotesi di diniego da parte dell'amministrazione dovrebbe (i) individuare il regime impositivo eluso attraverso la dimostrazione della correlazione tra il risultato economico conseguito e la fattispecie normativa che si ritiene elusa e (ii) identificare l'incongruità economica della operazione in esame. A questo punto il contribuente dovrebbe avere la facoltà di fornire chiarimenti, confutando la tesi dell'amministrazione, anche evidenziando (per esempio) le particolari ragioni economiche del proprio operato (causa esimente).

Eventuali accertamenti successivi dovrebbero essere emessi con obbligo di motivazione anche alla luce dei chiarimenti forniti dal contribuente.

Ovviamente questi adempimenti di tipo procedurale (tipici per esempio dell'articolo 37 bis, che potrebbe semplicemente essere esteso a coprire l'intero sistema e non solo le fattispecie tipizzate), comporterebbero, a tutela del contribuente, l'eliminazione della possibilità di procedere d'ufficio in sede di giudizio, atteso che in questo modo si farebbe gravare interamente sul contribuente l'onere probatorio.

Occorre, infine, analizzare con attenzione la situazione della applicazione delle sanzioni, in quanto una esclusione generalizzata delle stesse sembra forse eccessiva laddove la prassi interpretativa degli interpelli possa avere costruito nel tempo una solida definizione degli interessi legittimi, mentre viceversa la oggettiva incertezza di una situazione non altrimenti analizzata potrebbe far concludere per la non applicazione delle sanzioni al caso di specie.