
Abuso del diritto una norma ancora troppo fumosa?

di [Nicola Forte](#)

Publicato il 7 Gennaio 2015

le recenti disposizioni in tema di certezza del diritto non riducono il problema della contestazione fiscale di abuso del diritto perchè i contorni della cd. 'certezza del diritto' (in ambito tributario) rimangono troppo sfumati

Il Consiglio dei Ministri ha approvato il 24 dicembre scorso ancora un Decreto legislativo in attuazione della delega fiscale. Le disposizioni hanno per oggetto la “certezza” del diritto ed in particolare la definizione di “abuso”; l’inasprimento delle sanzioni penali tributarie ed una procedura che prevede una maggiore collaborazione tra grandi gruppi e Fisco con la possibilità di presentare un’istanza di interpello preventivo abbreviato.

Il tema più importante è costituito sicuramente dall’intervento avente ad oggetto l’abuso del diritto. Le imprese avranno così maggiori certezze circa le conseguenze fiscali delle operazioni poste in essere, diminuendo il rischio di eventuali contestazioni fiscali e di prese di posizione della giurisprudenza non sempre condivisibili.

L’abuso del diritto è un uso “distorto” del diritto e ha origine da una elaborazione della giurisprudenza francese. Secondo la Corte di Cassazione è un principio generale antielusivo che preclude l’ottenimento di vantaggi fiscali mediante l’uso distorto, anche se non contrastante con alcuna disposizione, di strumenti finalizzati ad ottenere un risparmio di imposta senza che sussista alcuna valida ragione economica che ha indotto il contribuente a porre in essere l’operazione.

Il problema sorto nell’ordinamento nazionale è dovuto al continuo “dilatarsi” della nozione di “abuso” del diritto ad opera della giurisprudenza. In pratica secondo quanto indicato da talune sentenze è sufficiente che il contribuente benefici di qualsiasi risparmio di imposta, anche non indebito, affinché possa configurarsi, in mancanza di valide ragioni economiche aventi natura extra fiscale, la nozione di abuso.

Il problema si è manifestato principalmente nel nostro Paese in quanto altri ordinamenti giuridici hanno “codificato”, con una definizione più o meno puntuale, tale nozione. In questo modo gli operatori non sono continuamente esposti alle mutevoli interpretazioni elaborate dall’Agenzia delle entrate e dai giudici di legalità.

Lo schema di Decreto legislativo approvato dal Governo non è ancora in vigore. Le Commissioni di Camera e Senato avranno a disposizione trenta giorni di tempo, decorrenti dalla trasmissione del testo normativo, per formulare i relativi pareri. Successivamente, dopo che il testo sarà stato definitivamente approvato e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, l’entrata in vigore avverrà dopo il decorso di quindici

giorni.

Il decreto legislativo in rassegna prevede che si ha abuso del diritto quando si verificano contestualmente le tre seguenti condizioni: l'operazione deve essere priva di sostanza economica; deve realizzarsi un vantaggio fiscale indebito; tale vantaggio deve essere conseguenza principale dell'operazione. Inoltre l'onere della prova di una condotta abusiva graverà esclusivamente sul Fisco. L'Agenzia delle entrate dovrà indicare al contribuente le norme fiscali che sono state aggirate ed i vantaggi fiscali "indebiti" che ne sono conseguiti.

L'Agenzia delle entrate sarà obbligata, a pena di decadenza, a notificare al contribuente una richiesta di chiarimenti. A sua volta il contribuente avrà a disposizione sessanta giorni di tempo per indicare al Fisco l'esistenza di ragioni extrafiscali che giustificano le operazioni effettuate oggetto di contestazione da parte del Fisco.

Secondo la formulazione normativa se il contribuente pone in essere un'operazione per conseguire un vantaggio fiscale legittimo (non indebito), la condotta non può essere considerata abusiva. Inoltre è corretto ritenere un comportamento abusivo non solo quando il vantaggio fiscale è indebito, ma è necessario che il comportamento tenuto non possa essere contestato sulla base di altre disposizioni (che determinano l'ipotesi di simulazione, frode, etc).

Lo schema di decreto legislativo in rassegna prevede espressamente che non possono considerarsi abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extra fiscali anche di tipo organizzativo che rispondono a finalità di miglioramento strutturale.

Il punto essenziale è costituito dal significato attribuibile all'espressione vantaggio fiscale indebito. Secondo le indicazioni del decreto si considerano vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, in contrasto con le finalità delle norme fiscali. In pratica con la condotta abusiva deve risultare violata la *ratio* delle norme. La *ratio* della norma e la sua violazione rappresentano un presupposto fondamentale dell'abuso dei diritti.

Tale precisazione obbligherà tutti gli operatori (Agenzia delle entrate e i contribuenti) ad un'analisi approfondita circa le finalità che una determinata disposizione intende conseguire. Infatti, ove la finalità risulti osservata, nonostante il vantaggio fiscale conseguito dal contribuente il comportamento non potrà considerarsi abusivo.

Tuttavia, nonostante lo sforzo del Governo, è evidente che la definizione fornita dal decreto presenta ancora rilevanti margini di indeterminatezza. Sarà necessario verificare come il giudice di legalità e la stessa Agenzia delle entrate faranno fronte a tale indeterminatezza. Se l'impegno sarà finalizzato ancora una volta a dilatare oltre misura la nozione di abuso la *ratio* dell'intervento del Governo potrà considerarsi "tradita". L'intento è quello di fornire una definizione che consenta ad imprese, professionisti ed Agenzia delle entrate di operare con sufficienti margini di certezza.

7 gennaio 2015

Nicola Forte