

In aperto contrasto con la giurisprudenza maggioritaria Senza la norma non c'è abuso del diritto

Nessun abuso del diritto qualora l'Agenzia non sia in grado di indicare la norma positiva dell'ordinamento che individua il presupposto d'imposta che rende elusivo il comportamento del contribuente.

di Stefano Loconte - Avvocato, Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima (BA), Paolo Angelillis - Loconte & Partners

È quanto emerge dalla “audace” sentenza 140/03/13 della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, depositata lo scorso 12 giugno, la quale si pone, scientemente e consapevolmente, in aperto contrasto con la giurisprudenza maggioritaria, “sfidando” niente meno che le Sezioni Unite della Suprema Corte.

La questione sottoposta al vaglio del Giudice reggiano aveva ad oggetto la seguente fattispecie: il ricorrente, di professione notaio, aveva costituito assieme alla moglie, per diventarne poi unico socio, una società immobiliare e di servizi amministrativi, la quale aveva successivamente sottoscritto un contratto di locazione finanziaria per il godimento di un fabbricato, poi concesso in locazione allo stesso professionista; la suddetta newco figurava aver svolto attività di servizi amministrativi pur non essendo dotata di personale ed utilizzando alcuni dipendenti dello studio notarile del ricorrente per lo svolgimento di tali servizi (come risulterebbe da un controllo a campione). Il notaio non avrebbe poi rifatturato alla società la prestazione, consentendo così - a detta dell' Agenzia - un notevole risparmio d'imposta, “stante la differenza tra l'aliquota scontata della società e quella scontata dal professionista ricorrente”.

Secondo l'Agenzia infatti, l'operazione era da considerarsi come **censurabile sotto un duplice aspetto:**

- *in primis* si sarebbe profilato un abuso, consistito nell'eludere il divieto di dedurre quote di leasing per i professionisti,

- *in secundis*, si sarebbe artificiosamente creata un'interposizione fittizia, in quanto sarebbero unicamente da attribuire al ricorrente, quale reale prestatore di servizi, i corrispettivi incassati dalla società per tale attività.

Il contribuente proponeva ricorso al giudice tributario, richiedendo l'annullamento degli atti impugnati, lamentando sul primo punto l'illegittimità della procedura *de qua*, in quanto lo stesso non era mai stato sentito in contraddittorio *ex art. 37-bis*, D.P.R. n. 600/1973 e, sul secondo, asserendo che non risulterebbe assolutamente comprovata l'interposizione della società di servizi.

La CTP ha parzialmente accolto il ricorso presentato dal contribuente, rilevando “d'ufficio” l'**inesistenza di una norma positiva**, nonostante essa fosse ben conscia che il trend costante della Cassazione è di parere decisamente opposto. Infatti, argomenta il Giudice di prime cure con riferimento alla sentenza SS.UU. n. 30055/2008 (cfr. P.Valente, “Le recenti sentenze delle Sezioni Unite”, il Quotidiano IPSOA del 9 gennaio 2009), nonché Cass. n. 11236/2011 e Cass. n. 4737/2010 (cfr. A.Marcheselli, “Frodi fiscali di calciatori e società sportive: abuso del diritto?”, il Quotidiano IPSOA del 12 marzo 2010), che sebbene esista un “generale principio antielusivo, immanente nell'ordinamento, e la cui fonte va rinvenuta nei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, di cui all' art. 53 Cost., commi 1 e 2 [...], il suddetto principio di diritto, ormai affermato senza ripensamenti, dalla giurisprudenza della Suprema Corte non è condiviso da questo Giudice, quanto meno per quanto attiene i tributi non armonizzati; infatti la Corte parte da una lettura errata del principio di capacità contributiva da cui, invero, non può derivarsi il divieto dell'abuso del diritto; infatti lo stesso va letto come un limite, imposto dai padri costituenti, al potere discrezionale del legislatore ordinario di imporre tributi”.

In questo modo, il Giudice di primo grado si schiera apertamente contro i principi enunciati dalla Cassazione: gli Ermellini infatti enfatizzano oltremodo la portata dell'art. 53 Cost. (che, come noto, fa riferimento al principio di capacità contributiva), attribuendogli un significato di fonte diretta degli obblighi tributari, mentre, a detta del Giudice, esso sarebbe da considerare come un limite al potere del

legislatore, non suscettibile di applicazione diretta, ma necessitante di una disposizione legislativa ad hoc, in ossequio all'art. 23 Cost. (principio di legalità). A tal proposito, argomenta il Giudice di primo grado, "solo il previo intervento del legislatore ordinario che abbia introdotto una **norma positiva identificatrice di uno specifico presupposto d'imposta** autorizza l'interprete ad utilizzare il **principio di capacità contributiva** cosa che non può avvenire se questa norma manchi", ragion per cui, nella fattispecie in oggetto, appaiono *ictu oculi* legittime le doglianze del ricorrente, quanto meno con riferimento alla prima frazione dell'operazione contestata, visto che "l' Agenzia non è stata in grado - chiosa la CTP - di indicare la norma positiva dell'ordinamento che individuerebbe il presupposto d'imposta che renderebbe "evasivo" il comportamento del Ricorrente".

Le conclusioni cui giunge il Giudice reggiano non possono che essere condivise.

È da tempo ormai che "l'abuso del diritto" viene utilizzato dall'Agenzia delle Entrate per elevare **contestazioni di ogni tipo e natura** oltre che sganciate da qualsiasi norma "positiva". Pertanto, il contribuente che consegue un **risparmio d'imposta legittimo** corre sempre il **rischio** di vedersi contestare le operazioni effettuate unicamente perché fiscalmente meno onerose di altre. Un principio che appare chiaramente contrario alla legittimità del risparmio d'imposta e alla libertà di iniziativa economica.

Questa confusione sull'abuso del diritto aveva condotto gli addetti ai lavori a chiedere la codificazione del predetto principio al fine di "delimitarne" i presupposti applicativi. Purtroppo, ad oggi, l'applicazione di tale principio è lasciata al **libero apprezzamento del giudice** nonostante alcune proposte di codifica presentate a livello parlamentare.

Il contributo giurisprudenziale qui in commento ha scritto una ulteriore pagina della querelle sull'abuso del diritto. Si spera che la sentenza fornisca un ulteriore input al legislatore affinché si decida a "disciplinare" la materia e, soprattutto, a prevedere, come per l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, le adeguate tutele per il contribuente da attivare in sede di contraddittorio.

Copyright © - Riproduzione riservata

Commissione tributaria provinciale Reggio Emilia, sez. III, sentenza 12/06/2013, n. 140

Copyright © 2013 Wolters Kluwer Italia - P.I. 10209790152 - Cod. ISSN 2239-0545

Sviluppato da [OS3 srl](#)