

Dalla lettura della nota dell'agenda di governo emerge il rischio di conflitto di fonti normative

# L'abuso resta senza Costituzione

## La norma di divieto generale con legge costituzionale

DI STEFANO LOCONTE

L'abuso del diritto corre il rischio di inciampare nella Costituzione, partendo con il piede sbagliato e rendendo vano il rilevante lavoro in corso. Uno dei più importanti obiettivi che il governo si è posto nell'ambito della riforma tributaria di cui allo schema di disegno di legge delega recante disposizioni per la revisione del sistema fiscale, è quello di regolamentare la questione dell'abuso del diritto nell'ambito della disciplina fiscale. Si tratta di una soluzione che viene a gran voce invocata da tutte le parti sociali al fine di cercare di regolamentare una fattispecie non prevista dal nostro ordinamento positivo ma frutto di un'evoluzione giurisprudenziale e che ha portato notevole incertezza nell'ambito della valutazione dei rischi fiscali collegati e connessi in particolare modo all'effettuazione di operazioni societarie complesse. Data l'importanza di tale intervento normativo, da più parti è stato altresì sollecitato lo stralcio della nuova norma dal disegno di legge delega e il suo inserimento in un provvedimento normativo ad hoc, al fine



di evitare di correre il rischio di vederne bloccata l'approvazione a causa dei tempi necessari per l'approvazione di un testo normativo più ampio e articolato, come quello previsto dalla legge delega. Gli strumenti legislativi che si stanno approntando, tuttavia, ivi compreso quello relativo alla legge delega, appaiono contenere delle insidie circa la loro praticabilità e utilizzabilità al fine di disciplinare la fattispecie dell'abuso del diritto in ambito fiscale. Infatti, l'art. 6 del

disegno di legge delega prevede espressamente che il governo sia delegato ad attuare la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di introdurre il principio generale di divieto dell'abuso del diritto, esteso ai tributi non armonizzati. Parimenti, il comunicato stampa che ha accompagnato l'approvazione del provvedimento da parte del governo recita testualmente che «il secondo capitolo della delega interviene sui rapporti tra fisco e contribuente,

introducendo una definizione generale di abuso del diritto che, recependo la giurisprudenza delle Sezioni unite della Cassazione, sarà unificata con quella dell'elusione, rendendola applicabile a tutti i tributi». Dalla lettera del provvedimento e dalle parole del governo, quindi, emerge chiaramente come lo scopo della nuova costruzione normativa sia di modificare l'attuale situazione, introducendo un divieto all'abuso del diritto unitamente a una ridefinizione del suo concetto generale. Ma se questo è l'intento governativo, il risultato non potrà essere raggiunto attraverso una normale legge, sia essa delegata o meno, atteso che potrebbe essere necessaria una legge che modifichi la costituzione. Infatti, come innanzi già evidenziato, l'abuso del diritto è frutto di una costruzione giurisprudenziale culminata con le sentenze delle Sezioni unite della Suprema corte di cassazione del 23 dicembre 2008 nn. 30055, 30056 e 30057 (i cui contenuti sono stati costantemente ripresi dalle successive pronunce della medesima Corte) che hanno confermato l'esistenza nel vigente ordinamento fiscale di un generale principio antie-

lusivo la cui fonte, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano precisando altresì che i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione di cui all'art. 53 della Costituzione costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi per cui non può non (quindi deve) ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dell'utilizzo distorto, per se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.

Né, hanno aggiunto i giudici, siffatto principio può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 della Costituzione, in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Quindi, se l'abuso del diritto è già contenuto come principio generale nella nostra norma costituzionale, la nuova norma che andasse, come detto dal governo, a introdurre tale principio generale, corre il rischio di essere qualificata come una norma che modifica la Costituzione e, in quanto tale, costretta a dover subire la procedura speciale e rafforzata di cui all'art. 138 della Costituzione. Al fine di aggirare tale problematica, pertanto, la nuova disciplina non dovrebbe affermare di voler introdurre il principio generale ma limitarsi a essere qualificata come norma interpretativa e applicativa di un principio generale già esistente. Ma, a questo punto, si aprirebbe un'altra problematica circa la retroattività della disciplina e, quindi, della applicabilità anche ai contenziosi attualmente pendenti. Una problematica che ove non risolta correrebbe il rischio di far censurare di incostituzionalità la nuova disciplina ma di cui, tuttavia, non vi è traccia nel testo governativo.

### IL COMMENTO

## Il totalitarismo postdemocratico del sistema fiscale

Dopo l'ennesima sentenza di Cassazione sull'abuso del diritto, va detto che la principale critica a questa tesi non è certo di merito: è difficile non essere d'accordo sull'opportunità di una norma generale antielusiva scritta, come hanno anche altri paesi, purché ben confezionata, evitando che da noi la fiscalità continui a essere un «terno al lotto», come ha scritto, in modo certamente più diplomatico, il Fmi in un rapporto sull'Italia.

Nello Stato di diritto, il giudice è «la bocca della legge»: egli esamina il fatto, lo scruta attraverso la lente del diritto scritto e, dati un tal fatto e una certa norma, emette la sua decisione. La motivazione della sentenza, allora, altro non è che la sintesi del ragionamento compiuto dal giudice, partendo dal fatto, attraverso il diritto, per arrivare al giudizio. Quando invece il giudice, esaminato il fatto, arriva subito alla decisione, passando non per il diritto, ma per un suo personale giudizio di valore, e poi cerca o, addirittura, «inventa» il diritto per giustificare ex post la sua decisione, egli non è più un giudice terzo ma, come diceva Satta, diviene un giudice-parte.

L'evoluzione della giurisprudenza sull'abuso del diritto ce lo dimostra: dato un certo fatto, il giudice decide che si dà torto al contribuente e poi cerca di trovare una motivazione: prima si è invocata la frode alla legge, poi la nullità per mancanza di causa, poi l'abuso del diritto figlio del diritto comunitario e, infine, visto che tutte queste tesi non reggevano più di tanto, l'abuso del diritto come principio immanente dell'ordinamento, discendente diretto da quello di capacità contributiva, che quindi vige

sin dal 1948, in cui è entrata in vigore la Costituzione. Peccato che nessuno ce lo avesse detto prima.

Questo tipo di approccio non è nuovo: la giurisprudenza della Corte suprema sovietica degli anni 20 del secolo scorso ha fatto ampio uso dell'abuso del diritto per giustificare le proprie decisioni non sulla legge scritta (che era ancora lacunosa, visto che per riscrivere l'ordinamento russo in senso rivoluzionario occorreva tempo), ma sui fini del della rivoluzione bolscevica, ritenuti superiori al diritto scritto.

L'abuso del diritto, che nell'800 nasceva come abuso del diritto soggettivo (e la giurisprudenza della Corte di giustizia è costruita su queste radici), diventa allora abuso del diritto positivo: se nello Stato di diritto, la legge è il fine, in quello autoritario esso non è che un mezzo. Questa concezione dell'abuso del diritto piacque così tanto a Lenin e a Stalin che prima venne così codificato nell'art. 1 del codice civile sovietico e poi nella costituzione dell'Urss.

In materia fiscale, tuttavia, non troviamo il concetto di abuso del diritto nella giurisprudenza sovietica, giacché il problema delle imposte era stato risolto alla radice una volta per tutte. Lo troviamo invece delineato nella codificazione tributaria tedesca del '19, in omaggio a una concezione fortemente autoritaria dello Stato, e poi ampiamente usato nella giurisprudenza della Corte finanziaria del Reich nella seconda metà degli anni 30, il cui fine, esplicitamente dichiarato, consisteva appunto nella tutela degli interessi finanziari dello Stato nazional-socialista.

Il nostrano abuso del diritto è pure rilevabile d'ufficio: ecco che il giudice demolisce il principio del contraddittorio, che mal si tollera nelle rivoluzioni: lo fecero i francesi nella legge del 3 brumaio dell'anno II, abolendo gli avvocati dal processo; lo fecero i sovietici, assegnando agli avvocati il ruolo di collaboratori del giudice. Scriveva Vishinsky che il giudice sovietico, al pari di ogni altro organo dell'amministrazione dell'Urss, persegue gli interessi dello Stato. Vediamo oggi che, in una lite fiscale tra Stato e cittadino, l'abuso del diritto inventato dal giudice senza neppure che lo Stato lo abbia invocato nell'accertamento, ma che è rilevato d'ufficio, attua quella figura del «giudice-parte», che altro non fa quello che ritiene essere l'interesse dello Stato: il diritto tributario non è che un mezzo da piegarsi per la realizzazione del fine supremo, l'interesse fiscale dell'Erario.

Come afferma il filosofo contemporaneo Sloterdijk «molti fattori ci dicono che il sistema fiscale che abbiamo davanti agli occhi transiterà direttamente dall'assolutismo all'epoca postdemocratica, senza aver conosciuto, nel passaggio, una fase democratica». Infatti, quel sistema vive in un universo parallelo dell'ordinamento: se in questo vige il regime democratico, che si regge sui principi dello Stato di diritto, in quello vige l'assolutismo che lo ha sempre contraddistinto, e che sopravvive nella nostra era postdemocratica della fiscalità, dove il «suo» preteso diritto si rivolta contro il Diritto, divenendo, più che abuso del diritto, diritto dell'abuso.

Stefano Marchese