



BUON COSTUME O MALCOSTUME IN MATERIA FISCALE?

— Talvolta accade nel legger la giurisprudenza di far di quei sussulti sulla sedia che mi scuotono non poco, nonostante la mia ormai secolare età: la inusuale sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Torino (sez. X, 25 gennaio 1999, in *Rass. trib.*, 1999, 853 e ss. con bella nota di Stevanato) mi offre non poco esempio di una cotale affermazione. La suddetta Commissione, in contrasto con la giurisprudenza amministrativo-tributaria e penal-tributaria ormai consolidata, ha ritenuto che il contratto di *dividend washing* stipulato prima dell'entrata in vigore, nel novembre 1992, del comma 6-bis dell'art. 14 t.u.i.r. (che ha escluso per il cessionario la detraibilità del credito d'imposta sui dividendi) fosse nullo per "contrarietà al buon costume".

Di elusione fiscale si parla sin dagli albori del diritto tributario, e già negli anni '30 (di questo secolo, s'intende) il dibattito tra i "giuristi" e gli "economisti" (mi riferisco alla c.d. interpretazione funzionale del diritto tributario della Scuola di Pavia) riempivano le allora poche pagine delle prime riviste di tale disciplina.

La norma generale antielusiva non v'era allora e, per fortuna, non v'è oggi. E dico per fortuna non già perché si sia "amici degli elusori", ma perché essa è come... una bomba atomica. Datela ad uno Stato maturo e democratico, governato da gente assennata, e forse potrà servire come deterrente alla guerra nei confronti di vicini esagitati; ma se chi governa non è sufficientemente maturo, con la bomba atomica si possono fare disastri. Che la nostra Amministrazione finanziaria, nel suo complesso, e nonostante le moltissime e

lodevolissime eccezioni di cui si deve dar conto, non sia matura per gestire una norma generale antielusiva, lo testimoniano le migliaia di accertamenti a capocchia di cui si potrebbe fare una rassegna che occuperebbe diverse annate di questa Rivista.

Ma leggendo sentenze come quella citata viene il sospetto che neppure la giurisprudenza tributaria abbia ancora sufficiente maturità per amministrare una norma generale antielusiva.

E' pacifico che la norma generale antielusiva non ci sia in modo espresso. Ciononostante, essa è come l'araba fenice: che ci sia ciascun lo dice, dove sia nessun lo sa. E allora, a tacer d'altro, si è letta detta norma dietro alla frode alla legge, all'abuso del diritto, al principio di capacità contributiva, alla violazione di norme imperative, all'interpretazione funzionale dei fatti finanziari, alla lettura economica del presupposto di fatto, per non parlare di chi tenta di importare (di contrabbando) istituti di altri paesi, come il *substance over form*, il *business purpose test*, il *disregard of the corporate veil*, e chi più ne ha più ne metta. Però, che l'elusione fiscale fosse combattuta attraverso la sanzione della nullità del contratto da cui deriva, sul presupposto della sua contrarietà al buon costume, francamente non l'avevo mai sentita!

Non è mio intendimento tediare il Lettore col dettaglio delle questioni sollevate dalla Commissione piemontese e i loro motivi di critica, all'uopo potendo rinviarlo alla nota in loco citato.

Senonché un principio per tutti merita di esser ricordato, ed è quello della riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost.: ove la legge non

disponga, non può l'Amministrazione né il giudice prevedere o invocare un regime fiscale che non c'è. Figuriamoci invocando il buon costume!

Il problema è che tutti si occupano di buon costume, ma nessuno di malcostume: il malcostume, in materia fiscale, di ciascun che vuol fare il mestiere dell'altro. Il legislatore, con le "interpretazioni autentiche", fa il mestiere del giudice; l'amministrazione, con le sue circolari, fa il mestiere del legislatore; il giudice delle leggi fa il mestiere del ministro del tesoro o delle finanze (la ragion fiscale...); gli altri giudici - come in questo caso - con la "giurisprudenza creativa" in cui si fa dire all'Ufficio quello che non ha scritto nell'accertamento (né verosimilmente si sarebbe mai sognato di scrivere: ve lo immaginate un accertamento basato sulla contrarietà del comportamento tenuto al buon costume?), fanno il mestiere dell'Amministrazione.

E tutti, quando fanno il mestiere dell'altro, e non il proprio, si sentono invariabilmente "salvatori della Patria" (o, meglio, delle casse della Patria).

E in codesto gran valzer di ruoli, il contribuente, se è in buona fede, non capisce più niente; se è in mala fede, si adegua, non facendo più neppure lui il suo mestiere, ossia non contribuisce punto. Se ognuno facesse il suo mestiere, e non si sentisse ora giudice (più o meno di *common law*), ora parlamentare, ora super-ultra-mega ispettore del fisco, e peggio di tutti "salvatore della Patria", forse le cose funzionerebbero meglio, e le "oscenità fiscali", di qualunque provenienza, non turberebbero il nostro comune senso del pudore.

Luca Pacioli



S U M M A

Presidente
William Santorelli

Vice presidente
Francesco Distefano

Segretario
Vittorio Nardini

Consiglieri
Claudio Bodini
Giuliano Bond
Antonio De Troia
Raoul Fratini
Elio Kunz
Paolo Moretti
Paolo Saltarelli
Lucia Starola

Collegio revisori dei conti
Francesco Albanese
Giovanni Tedeschi
Sergio Vacca

Editore
PROMEDIA S.r.l.
Viale della Navigazione Interna, 89
35027 - Noventa Padovana
(Padova) - Tel.: 049/8991565

Direttore responsabile
Lucia Starola

Condirettore
Enio Taiuti

Comitato di redazione
Giuseppe Accettura, Marisa
Calcagni, Gianpaolo Concori,
Toti Cottone, Camillo
De Remigis, Maria Grazia
Di Stefano, Francesco
Distefano, Paolo Falcomatà,
Luciano Aldo Ferreri, Francesco
Giglio, Stefano Marchese,
Gianfrancesco Padoan,
Antonio Walter Podenzani,
Pietro Portoluppi

Direzione/Redazione/Segreteria
Roma 00198 - via Paisiello 24
Telefono 06 85236389-391
Fax 06 85236390

Segreteria di redazione
Roberto Di Reto

Progetto grafico e copertina
Wockernell - Muheim

Impaginazione
Daniela Caterino

Illustrazioni
Gabriele Clima

Traduzioni
Yuri Garrett

Indirizzo Internet:
www.consrag.it

e-mail:
summa@consrag.it

Luca Pacioli questo mese è
Stefano Marchese

Questo numero è stato
chiuso in redazione
giovedì 30 settembre 1999

Concessionario esclusivo per la pubblicità:
PROMEDIA S.r.l.

Concessionaria incaricata:



di Angelo Nicolò Amato s.r.l.

Sede amministrativa operativa:
Via Melzi D'Eril, 16 - 20154 Milano
Tel. 02/34530462 (r.a.) 02/33103331/2 - Fax 02/33103336
Agenzie: Roma - Torino - Bologna - Firenze - Padova

Stampa
MEDIAGRAF S.p.A. - Noventa Padovana, Padova

Tiratura di questo numero 42.000 copie
Pubblicazione reg. al Tribunale di Roma Decr. n. 164 del 13 aprile 1984
Spedizione in abb. post. - 45% - art. 2, comma 20/b legge 662/96 - Filiale di Padova
Autorizzazione Dir. Prov. P.T. - Padova
La redazione si riserva di modificare e abbreviare i testi originali. Gli articoli firmati rispecchiano il pensiero degli autori.
Studi, servizi e articoli di "Summa" possono essere riprodotti purché ne sia citata la fonte.
Prezzo di copertina L. 1.000 valido solo ai fini fiscali

Se non diversamente indicato i fotocalar sono dovuti ai servizi fotografici interni ai musei
o alla cortesia degli autori.
Il Consiglio Nazionale è disponibile ad assolvere i propri impegni per eventuali diritti di riproduzione
qui non contemplati.

Garanzia di riservatezza

Il trattamento dei dati personali che riguardano il destinatario viene svolto nel rispetto di quanto
stabilito dalla legge 675/96 sulla tutela dei dati personali. Il trattamento dei dati è effettuato al fine di
aggiornare il destinatario su iniziative e offerte dell'editore.
I dati non saranno comunicati o diffusi a terzi e per essi il destinatario potrà richiedere, in qualsiasi
momento la modifica o la cancellazione, scrivendo al Consiglio Nazionale dei Ragionieri.



Testata associata all'unione stampa
periodica italiana