

**PROPOSTE NORMATIVE CONCERNENTI IL CONTRASTO
DELL'ELUSIONE FISCALE E DELL'ABUSO DEL DIRITTO
IN MATERIA TRIBUTARIA**

**(Modifiche e integrazioni dell'articolo 37/bis D.P.R. 29
settembre 1973, n. 600)**

CENTRO DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

(Prof. Giuseppe Galla)

Premessa

Preliminarmente ringrazio vivamente il Presidente Sen. prof. Mario Baldassarri ed il Sen. Dott. Giuliano Barbolini per aver concesso questo intervento, con la partecipazione estesa anche al Socio Prof. Avv. Stefania Gianoncelli, entrambi in rappresentanza del Centro di Diritto Penale Tributario, sullo spinoso tema del divieto di abuso del diritto nell'ambito tributario.

Si prende atto altresì, con sincero apprezzamento, del fatto che la opportunità di partecipare all'Audizione presso la Commissione Finanze del Senato è finalizzata a contribuire ad approfondire in tale ambito le motivazioni a sostegno di un progetto di legge che verte anche sul tema dell'elusione e delle condotte ascritte a fenomeni di abuso del diritto, nel più ampio quadro della discussione in corso, presso la 6^a Commissione Finanze del Senato, sulla proposta di direttiva europea in materia di armonizzazione della base imponibile dell'imposta sulle società¹.

Notevole è stata infatti in questi ultimi anni l'attenzione dedicata al tema dalla dottrina e soprattutto dalla giurisprudenza, a seguito della

¹ Il riferimento va in particolare alla proposta di direttiva formulata dalla Commissione europea relativa ad una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (*Common Consolidated Corporate Tax Base - CCCTB*) attualmente all'attenzione della 6^a Commissione Finanze del Senato (Scheda di Valutazione n. 23/2011 dei progetti di atti legislativi trasmessi ai sensi del protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e proporzionalità).

dilagante attività di accertamento svolta dagli Uffici Fiscali con motivazioni fondate sui principi del divieto dell'abuso del diritto o dell'uso distorto dello strumento negoziale, con il risultato di generare un clima di allarme e di incertezze tra gli operatori.

E' in questa logica, e per corrispondere alle crescenti attese di tutti i soggetti interessati, che si è imposta la necessità urgente di emanare disposizioni che possano restituire certezza e serenità a coloro che operano senza alcuna finalità elusiva.

In tale prospettiva giova richiamare il sollecito che dal tavolo congiunto delle Associazioni Bancarie, delle Associazioni delle Imprese delle Assicurazioni e della Confindustria è stato indirizzato al Sig. Ministro On. Prof. Giulio Tremonti, affinché si renda promotore di un intervento normativo, volto a fare adeguata chiarezza sull'argomento.

In buona sostanza, allo stato attuale, non può negarsi l'esistenza di un elevato rischio che, a fronte ad esempio dell'attuazione di operazioni di mero riassetto industriale o di riorganizzazione, possano essere avanzate pretese tributarie anche rilevanti, fondate su fenomeni di presunta elusione del presupposto impositivo, non solo ai fini delle imposte sui redditi ma anche ai fini di altri tributi.

Osservazioni e Proposte

In primo luogo appare quindi evidente che occorre una urgente ridefinizione del perimetro di operatività delle norme anti-abuso, vale a dire del principio in rassegna, qualificato genericamente "divieto dell'abuso del diritto".

A tale scopo occorre necessariamente prendere le mosse dal concetto di (legittimo) risparmio di imposta, che il contribuente consegue attraverso la libera scelta, fra possibilità tutte ammesse dall'ordinamento, in quanto per così dire fisiologiche, ed aventi pari

dignità giuridica, del percorso fiscalmente meno oneroso; in altri termini, qualora lo stesso legislatore tributario abbia consapevolmente lasciato aperte opportunità di legittima ottimizzazione di risparmio fiscale, appare logico che sia consentito al contribuente avvalersene.

Tale principio deve essere tenuto ben fermo, per quanto alcune prese di posizione dell' Agenzia delle Entrate, nonché la motivazione di alcune note sentenze della Suprema Corte di Cassazione non abbiano aderito a tale impostazione – che appare la sola corretta – e siano pervenute sostanzialmente ad imporre all'impresa la soluzione maggiormente onerosa sul piano tributario.

Ponendo mente al differente concetto di elusione, quale accolto dal legislatore tributario attraverso la formalizzazione di apposite norme antielusive, quali dapprima l'art. 10, l. n. 408/90, e, successivamente, l'art.37/bis, d.p.r. n.600/73, deve rilevarsi che essa identifica il modello comportamentale di coloro che utilizzano un percorso giuridico-negoziale non previsto come fisiologico dal legislatore, e finalizzato ad abusare di istituti (di per sé contemplati dall'ordinamento, e quindi leciti) per un fine palesemente contrario al sistema e alle sue singole disposizioni, vale a dire allo scopo di eludere intenzionalmente il presupposto impositivo, pur in presenza di una oggettiva manifestazione di capacità contributiva.

Rispetto a tale definizione appare del tutto coerente e pregnante il richiamo operato dalla 6^a Commissione (*“.... un ulteriore elemento da tenere in considerazione, anche alla luce del dibattito in corso in Italia sulla questione dell'abuso sul diritto...”*) al contenuto della citata proposta di direttiva europea, laddove essa si focalizza sul tema dell'abuso del diritto, così come la sua trasfusione all'interno dell'art. 37-bis, d.p.r. 600/73, che si ritiene rappresenti l'unico riferimento normativo possibile nel nostro sistema per gli auspicati interventi

legislativi sul punto.

Si propone pertanto di implementare nella norma interna la felice e pregevole formulazione della disposizione antielusiva recata dall'art. 80 della proposta, che al suo primo comma, al fine di individuare il criterio che funge da limite per l'Amministrazione finanziaria nella valutazione del carattere elusivo di determinate scelte aziendali, afferma che *“le operazioni artificiali svolte con l'esclusiva finalità di eludere l'imposizione sono ignorate ai fini del calcolo della base imponibile”*, mentre al suo secondo comma specifica che, in ogni caso, tale criterio non si applica alle *“attività commerciali autentiche, nelle quali il contribuente è in grado di scegliere due o più possibili operazioni che hanno lo stesso risultato commerciale ma producono basi imponibili diverse”*.

Così puntualizzato il concetto di abuso – e di condotta elusiva – che determina l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria del vantaggio fiscale conseguito, merita di essere sottolineata la conseguente esigenza di disporre normativamente che l'applicazione delle norme in materia di abuso sia estesa alle imposte sui redditi e indirette, alle tasse e a ogni altra prestazione avente natura tributaria, anche a carattere locale.

Altrettanto importante ed attesa è la proposta di estendere alla generalità delle ipotesi di contestazione di condotte abusive le norme di tutela e di garanzia per il contribuente già previste per i casi di elusione scolpiti nell'art.37/bis - 3° comma .

Come è noto, in quel contesto è stato opportunamente imposto agli enti accertatori il rispetto di alcuni adempimenti preliminari alla notifica degli avvisi di accertamento contenenti rilievi fondati sul divieto di elusione.

Il riferimento va alla preventiva richiesta di chiarimenti - anche a

mezzo di lettera raccomandata - al contribuente, il quale ha l'onere di inviarli per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della stessa richiesta, che deve indicare i motivi per cui si reputano applicabili alla fattispecie le norme antielusive. L'eventuale avviso successivamente notificato è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente.

Tali previsioni non possono non essere estese ai presunti casi di abuso del diritto, a tutela e garanzia del principio del contraddittorio, la cui centralità non solo è costantemente ribadita in ambito interno dalle diverse voci di prassi, dottrina e giurisprudenza, ma ha trovato una precisa formalizzazione nelle norme contenute nello Statuto del Contribuente (L. n. 212/2000) e, soprattutto, nella giurisprudenza della Corte di Giustizia che, con la nota sentenza *Sopropé*, ha sancito il vero e proprio diritto del contribuente ad essere sentito dall'Amministrazione prima dell'emissione dell'atto impositivo.

Del resto l'esigenza di emanare norme di tutela per il contribuente sottoposto all'applicazione di principi antielusivi è stata avvertita e quindi sostenuta dallo stesso Direttore dell'Agenzia delle Entrate che si è espresso più volte in tal senso, anche per il tramite del dott. Betunio, recentemente intervenuto, al nostro Convegno sul tema presso la Camera dei Deputati del 1/4 u. s. e con successive conferme riportate sul *Sole 24 Ore*.

Sul fronte - più delicato ed autonomo - delle sanzioni, riteniamo che non sia sostenibile, in tema di abuso del diritto la irrilevanza delle sanzioni amministrative tributarie nei casi conclamati di abuso del diritto.

Si concretizzerebbe infatti in tal modo una evidente, ingiustificata disparità di trattamento, tenuto conto della indiscussa applicabilità di sanzioni amministrative a violazioni che, in ultima analisi, sono formali;

non solo, in una prospettiva di politica del diritto, non si può non rilevare la totale mancanza di deterrente all'adozione di comportamenti elusivi che ne deriverebbe.

Diverso è il discorso per quanto concerne gli aspetti penali tributari, di cui non è fuor di luogo discutere anche in questa prestigiosa sede.

Nonostante la pregiudiziale e comprensibile esigenza di evitare di affrontare tematiche di questo tenore, per non incorrere nel sospetto di voler introdurre norme dal sapore condonistico o eccessivamente garantiste nei confronti di coloro che risultino effettivamente veri elusori, appare infatti imprescindibile ricondurre l'attenzione del Legislatore sul vuoto normativo esistente in punto di irrilevanza penale dei contratti ritenuti elusivi, e secondo una tendenza ormai diffusissima classificati genericamente e talvolta "frettolosamente" quali abuso del diritto, rappresenta uno degli obiettivi ineludibili, al fine di evitare, come fortemente auspicato dalla dottrina prevalente, ingiustificate e abnormi conseguenze sul piano penale tributario.

Il vuoto appare aggravato dall'intervenuta abolizione del Comitato consultivo antielusivo (che sommessamente si ritiene dovesse solo essere modificato e non soppresso), che ha di fatto contestualmente eliminato la clausola della irrilevanza penale nel caso di parere favorevole alla tesi esposta dal contribuente nel suo interpello ². Simili

² Con riferimento alla "copertura penale" garantita dai pareri espressi dal Comitato antielusivo, l'art. 16 del D.Lgs. 74/2000 dispone che «non dà luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi avvalendosi della procedura stabilita dall'art. 21, commi 9 e io, della l. n. 413 del 1991, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio assenso».

La relazione governativa al D.Lgs. cit. afferma che «la previsione della non punibilità di chi si sia adeguato al parere dell'organo amministrativo - manifestato nella forma anche del silenzio assenso - si connette ai principi affermati dalla Corte costituzionale con la nota sentenza 3641/88», considerando la prevista non punibilità come «un criterio legale di esclusione del dolo di evasione richiesto per la configurabilità

clausole, peraltro, sono previste anche in altri ordinamenti europei, quale quello francese, in cui il problema dell'abuso del diritto è stato risolto consentendo al contribuente di accedere ad un organo sostanzialmente simile al nostro abolito Comitato, per valutarne la sussistenza preventivamente ed in modo risolutivo e imparziale, atteso che l'organo francese risulta composto da esperti estranei all'Amministrazione fiscale.

Secondo molti esperti del settore , per tutti A. Perini , S. Piccioli ed il nostro Presidente I. Caraccioli, si avverte l' esigenza che tale vuoto sia colmato per il tramite di una esplicita previsione normativa da inserire nell'art.37/bis citato, con la quale si affermi la irrilevanza penale

delle diverse ipotesi criminose».

La preoccupazione principale, espressa dalla dottrina agli albori dell'introduzione del D.Lgs. 74/2000 era che l'art. 16 potesse essere letto come attributivo di automatica rilevanza penale alle operazioni elusive nelle ipotesi di mancata sottoposizione del caso al parere del Comitato consultivo. La relazione governativa al decreto afferma tuttavia che «resta comunque pienamente salva la possibilità che la condotta del contribuente, intesa allo sfruttamento delle opzioni consentite dalla legge civile al fine di realizzare risparmi di imposta, vada ricondotta al paradigma di quella che è tradizionalmente qualificata come semplice elusione di imposta quale categoria concettualmente contrapposta all'evasione, rimanendo dunque priva d'ogni riflesso penale. In altre parole, la disposizione di cui all'art. 16 è unicamente di favore per il contribuente, e non può in alcun modo essere letta, per così dire, "a rovescio", ossia come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie lato sensu elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo».

Il Comitato consultivo è stato tuttavia soppresso sulla base delle disposizioni del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, che, al fine di contenere la spesa sostenuta dalle amministrazioni pubbliche per organi collegiali e altri organismi, ha previsto il riordino di questi ultimi, anche mediante soppressione.

Con la soppressione del Comitato consultivo, oltre all'inappellabilità del parere contrario espresso dalla Direzione centrale, si è creato un vuoto regolamentare in ordine all'eventuale mancata risposta nei termini prescritti (60 giorni) da parte della stessa Direzione centrale, nonché – per quel che qui interessa – un preoccupante buco legislativo relativo alla copertura penale fornita dall'adeguamento ai pareri resi dal Comitato antielusivo.

Sotto il profilo più strettamente tributario, il D.L. 185/2008 ha aggiunto all'art. 21, comma 9, L. 413/1991, il seguente periodo: "La mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia delle Entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente equivale a silenzio-assenso".

Dal punto di vista penalistico, invece, il vuoto non è ancora stato colmato ... e in questo enorme buco nero stanno venendo trascinate numerose realtà industriali nazionali, piccole, medie o grandi che siano.(G.M.Soldi)

delle riqualificazione operata sul piano fiscale dall'Amministrazione finanziaria.

Autorevole dottrina penalista si è infatti interrogata in ordine alla possibilità che il mero uso distorto dello strumento giuridico, se accompagnato dal perseguimento di uno scopo fiscale, possa essere considerato sufficiente per sostenere la rilevanza penale della fattispecie, ed ha ritenuto di rispondere negativamente a tale interrogativo, giungendo a ritenere insussistenti, in simili ipotesi, gli elementi costitutivi di uno o più reati fiscali.

Non va sottaciuto poi che, tenuto conto del fatto che, nell'ambito del nostro ordinamento, la fonte del divieto di abuso del diritto è attualmente comunitaria e/o giurisprudenziale, esiste un problema di violazione della riserva legge costituzionalmente prevista in materia penale, atteso che né le norme di origine comunitaria, né le pronunce giurisprudenziali, per quanto autorevoli, possono dare luogo all'applicazione di sanzioni penali non espressamente previste da una legge ordinaria interna.

Non solo. Anche qualora si ponga mente al già richiamato (ed unico possibile) riferimento normativo dell'applicazione del divieto di abuso del diritto previsto dal nostro ordinamento, ossia alla disposizione contenuta all'art.37 bis del D.P.R. n. 600 (tenuto conto del fatto che le attuali interpretazioni giurisprudenziali tendono sostanzialmente ad abrogarne il comma terzo, che contiene una elencazione dei fenomeni elusivi con riguardo ai quali dovrebbe trovare applicazione la norma), occorre tuttavia evidenziare come il riconoscimento di conseguenze penali legate alla sua applicazione sia tutt'altro che pacifico.

Antecedentemente all'introduzione dell'art. 4 del D. Lgs. n.74/2000, il suo disposto non era ritenuto penalmente rilevante, in

quanto mancava nella condotta dal comma 1 quel *quid pluris* per ritenere sussistente la fraudolenza, espressa in termini di simulazione di dissimulazione dalla formulazione contenuta nella norma preesistente(art. 4 n.7 della L.516/82).

Le problematiche sono emerse dunque a seguito della previsione introdotta dal D. Lgs. n.74/2000, il cui art. 4 (che disciplina la infedele dichiarazione) ha introdotto il concetto di elementi negativi fittizi, fra i quali, secondo alcuni, sarebbe possibile ricomprendere anche le riduzioni di base imponibile ottenute attraverso condotte elusive delle disposizioni fiscali, in precedenza esclusi.

Soltanto accogliendo una più ristretta nozione di fittizietà, che si identifichi con quella di inesistenza, sarebbe invece possibile escludere in radice i fenomeni elusivi dalle condotte incriminate ai sensi dell'art. 4, in quanto gli elementi negativi emersi attraverso tali condotte sono esistenti, per quanto indeducibili in conseguenza dell'applicazione della disposizione antielusiva.

In ogni caso, occorre altresì considerare che anche volendo aderire alla prima ricostruzione, il tenore letterale dell'art.37 bis potrebbe escludere che la sua applicazione possa di per sé comportare conseguenze sul piano fiscale. Ciò in quanto tale applicazione presuppone la valutazione di una serie negozi tra di loro collegati – ossia di una pluralità di negozi – che devono essere ritenuti privi di valide ragioni *economiche* (non solo *giuridiche*), e finalizzati all'aggiramento di obblighi e divieti posti dall'ordinamento

La trasposizione di un simile canone ermeneutico nell'ambito del diritto penale ne determinerebbe la violazione sotto il fondamentale profilo della determinatezza e della certezza che devono connotarlo; basti pensare all'art. 1 del codice penale, per convincersi del fondamento delle posizioni di quella dottrina penalistica che,

pacificamente, sostiene che proprio il carattere di indeterminatezza dell'art. 37 bis impedisce che tale norma assuma valenza ai fini dell'applicazione delle sanzioni penali.

Un altro rilevante argomento a favore dell'esclusione della rilevanza penale dell'art.37 bis lo si ricava dalla natura di tale norma che è da considerare norma procedimentale (vedasi c. 4 - obbligo di supermotivazione) e non norma di natura sostanziale, per cui notoriamente non può contenere precetti che dispieghino effetti nell'ambito penale, tenuto conto della sua natura presuntiva ed in quanto tale inidonea ad influire sulla determinazione della base imponibile ai fini squisitamente penali.

Da ultimo sarebbe inoltre auspicabile escludere la rilevanza penale anche per coerenza con l'intero impianto del sistema sanzionatorio, che esclude la rilevanza penale nei casi di incertezza della norma (art.15 D. Lgs.n.74/2000).

Per le considerazioni che precedono si propone quindi l'inserimento all'interno del nuovo art. 37-bis di una precisazione di questo genere:

"in nessun caso le condotte di cui ai commi precedenti possono essere ritenute rilevanti ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/00".

Tale specificazione consentirebbe infatti di impedire che, nelle ipotesi di presunto superamento delle soglie previste in materia di dichiarazione infedele, venga sistematicamente trasmesso all'Autorità Giudiziaria l'esito della verifica.

Peraltro, nell'ipotesi (residuale) di condotte abusive che ostacolino in maniera fraudolenta l'accertamento, con false rappresentazioni nelle scritture contabili, la formulazione della proposta impedirebbe che esse possano ingiustamente sfuggire alla dovuta censura prevista dall' art. 3, del D. Lgs. n. 74/00.

In definitiva, tutte le predette proposte valgono anche in una prospettiva di politica del diritto ed in particolare di garanzia di efficacia e di corretto funzionamento delle norme, non trascurando di considerare il contesto in cui è richiesto il parere del Centro di Diritto Penale Tributario

Conclusioni

Ne deriva che appare coerente con il predetto impianto proporre norme che disciplinino, in primo luogo, i perimetri dell'abuso del diritto, accogliendo la relativa nozione nel generale tema dell'elusione - ciò che consentirebbe di estendere le clausole di garanzia per il contribuente, già scolpite nel prefato art.37/bis, anche agli accertamenti fondati sul relativo divieto - previa eliminazione del comma terzo della stessa disposizione, ovvero mediante la sua integrazione, con l'inserimento di quelle pretese che l'Amministrazione Finanziaria fonda sulla qualificazione, del resto presuntiva, delle sottostanti condotte come abusi di norme del diritto positivo.

Altresì necessario è introdurre una norma con la quale venga precisato che l'applicazione delle disposizioni in materia di abuso è estesa alle imposte sui redditi e indirette, alle tasse e a ogni altra prestazione avente natura tributaria, anche a carattere locale.

Per i motivi in precedenza espressi, nonostante l'orientamento contrario della Commissione ad introdurre previsioni di carattere sanzionatorio penale, non si può abbandonare la rappresentazione del quadro desolante per il vuoto legislativo creato dall'abolizione di un Comitato il cui parere, se conforme all'interpello del contribuente, eliminava conseguenze di rilevanza penale, sottolineando in tale sede il numero rilevante di segnalazioni giacenti presso l'Autorità Giudiziaria.

A sostegno delle proposte esposte in precedenza, assume particolare significato il recente orientamento della giurisprudenza della suprema Corte di Cassazione, laddove si coglie il primo, vero segnale di limitazione del perimetro del divieto di abuso del diritto.

Al riguardo, in sostanza, la Sentenza n. 1372 del 21/1/2011 della Corte di Cassazione, a proposito della esigenza di norme di tutela,

contiene la precisazione che incombe sempre alla Amministrazione Finanziaria l'onere di spiegare e dimostrare le ragioni per cui il percorso scelto dal contribuente abbia un carattere anomalo e inadeguato allo scopo che lo stesso si prefiggeva.

Inoltre, nella medesima prospettiva, la già richiamata tutela del contraddittorio appare necessaria per consentire al contribuente di sostenere l'onere di provare che le operazioni poste in essere meritino apprezzamento extratributario.

La novità più interessante, ai nostri fini, contenuta nella predetta Sentenza n.1372/2011, consiste tuttavia nel fatto che in materia di abuso del diritto gli uffici devono porre la massima cautela quando si tratta di operazioni di ristrutturazione o gestionali, prima di presumere l'esistenza di un abuso, mentre questa massima cautela non e' richiesta se si e' in presenza di operazioni finanziarie (immateriali).

In effetti la suprema Corte sostiene che sono censurabili quelle pianificazioni fiscali aggressive , mentre non si deve rischiare di penalizzare la libertà di scelta dell'imprenditore tra diverse forme giuridiche di pari dignità.

In concreto, il messaggio della Cassazione è quello di prescrivere cautela massima quando:

- si e' in presenza di operazioni commerciali o di tipo organizzativo**
- manca un artificioso frazionamento dei rapporti negoziali per giungere ad un risultato che si poteva ottenere in maniera più diretta**
- vi è una anomala interposizione reale di stretti congiunti rispetto agli attori principali (quella fittizia invece dovrebbe essere censurata dal comma 3 art.37 d.p.r. n.600/73)**

Con l'auspicio di aver motivato a sufficienza le proposte normative da condividere e sostenere in questa autorevole Consesso, sperando che siano chiari e convincenti i solleciti di un Suo intervento per introdurre precetti che definiscano il divieto di abuso del diritto in campo tributario, in funzione delle specifiche esigenze di seguito riepilogate ed avvertite in modo unanime dagli interessati:

- Specifica definizione dei poteri degli organi di accertamento;
- Previsione di idonee garanzie per il contribuente sul piano procedimentale e processuale (soprattutto con riguardo al diritto al contraddittorio);
- Sospensione della riscossione provvisoria almeno sino alla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale;
- Irrilevanza delle condotte sul piano penale tributario, quanto meno con riferimento all'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000;
- Esclusione del potere del giudice di individuare, al di là delle contestazioni mosse dall'ufficio, in via autonoma la sussistenza di un abuso del diritto.

Si resta a disposizione di codesta On.le Commissione per ogni eventuale, ulteriore approfondimento.

Torino 25 MAGGIO 2011

Prof. Giuseppe Galla

