

SENATO DELLA REPUBBLICA

————— X LEGISLATURA —————

6^a COMMISSIONE PERMANENTE

(Finanze e tesoro)

INDAGINE CONOSCITIVA IN RELAZIONE ALL'ESAME
DEL DISEGNO DI LEGGE N. 1301

1° Resoconto stenografico

SEDUTA DI GIOVEDÌ 6 OTTOBRE 1988

Presidenza del Presidente BERLANDA

INDICE**Audizione del Presidente del Consiglio nazionale del notariato**

PRESIDENTE	Pag. 3, 11	BARONE	Pag. 3, 10, 11
BEORCHIA (DC) ..	10	LA CAVA	10
DE CINQUE (DC) ...	11		
DE LUCA, sottosegretario di Stato per le finanze	10		

Intervengono, ai sensi dell'articolo 48 del Regolamento, il dottor Roberto Barone, presidente del Consiglio nazionale del notariato, accompagnato dal dottor Virgilio La Cava, componente del Consiglio nazionale del notariato.

I lavori hanno inizio alle ore 15,10.

PRESIDENTE. L'ordine del giorno reca l'indagine conoscitiva in relazione all'esame del disegno di legge n. 1301.

È in programma oggi l'audizione dei rappresentanti del Consiglio nazionale del notariato.

Viene quindi introdotto il dottor Roberto Barone, accompagnato dal dottor Virgilio La Cava.

Audizione del dottor Roberto Barone, presidente del Consiglio nazionale del notariato.

PRESIDENTE. Rivolgo al dottor Barone e al suo collaboratore un vivo ringraziamento per aver aderito alla richiesta di informazione da noi avanzata, scusandomi per l'ora della convocazione dovuta al poco tempo che abbiamo tra una seduta e l'altra dell'Assemblea.

Siamo di fronte ad un provvedimento che contempla delle norme contro la elusione fiscale che è complesso ed è atteso da tempo. Questa Commissione, come spesso capita in tale materia, ha avuto da parte di numerose categorie la richiesta di essere ascoltate, ma essa ha deciso di compiere un'indagine conoscitiva limitata a pochi interlocutori, cioè ai rappresentanti dei notai, dei commercialisti e dei ragionieri che per tipo di attività e responsabilità ci sembrano più rappresentativi rispetto a questo problema. Ci occorre la loro opinione per capire meglio l'entità e la tipologia dei fenomeni elusivi e soprattutto l'efficacia o meno delle norme proposte nel disegno di legge n. 1301 per prevenire e diminuire questi fenomeni elusivi.

Questo è il quesito che ci siamo posti e che sottoponiamo ai nostri ospiti. Do quindi la

parola al dottor Barone per una esposizione introduttiva sull'argomento dell'indagine.

BARONE. Il Consiglio nazionale del notariato ritiene necessario premettere alle sue specifiche osservazioni sugli articoli 5, 6, 7 e 32 (sui quali è stato richiesto di esprimere un parere tecnico) alcune notazioni generali per chiarire il metodo usato.

Invero la valutazione di una norma fiscale deve essere condotta, in prima approssimazione, su due piani e precisamente quelli: a) della compatibilità della norma con i principi generali del diritto; b) della gestione della norma. In base ad una più approfondita analisi il momento della gestione si articola in altri due piani: quello della facilità applicativa connessa alla oggettiva semplicità dell'interpretazione, e l'altro della utilità economica, cioè del gettito che lo specifico regime voluto dalla norma procura all'erario. Potremmo, quindi, concludere che la bontà di una norma fiscale è verificata dalla sussistenza di tre requisiti: compatibilità con il sistema, chiarezza interpretativa e capacità di gettito.

Per l'assenza di uno o più di detti requisiti la norma sarà cattiva o pessima, ma comunque non idonea al fine che si propone: infatti contrarietà al sistema ed oscurità interpretativa si traducono in applicazione limitata o in un contenzioso continuo; gettito limitato o troppo scarso rispetto ai costi di esazione si traduce in inutilità della pretesa fiscale. È ovvio, invece, che se la leva fiscale è usata anche o soltanto per altre finalità, diverse da quelle di gettito (ad esempio per incentivare o disincentivare una determinata attività o comportamento), il discorso cambia; ma nel disegno di legge in questione pare che la finalità sia esclusivamente fiscale. D'altra parte il Consiglio nazionale del notariato può dare un giudizio tecnico, fondato cioè sulle conseguenze che possono ragionevolmente ipotizzarsi in concreto con l'applicazione delle norme secondo il testo attuale; nel medesimo spirito, ad ogni critica si cercherà di accompagnare elementi propositivi alternativi a quelli criticati. Ciò nel tentativo di individuare la migliore norma rispetto al fine, cioè la norma che soddisfi tutte le anzidette condizioni.

Per quanto riguarda l'articolo 5 del disegno di legge n. 1301, come chiarito nella relazione, esso si colloca nella stessa linea già seguita dal recente testo unico sull'imposta di registro. In particolare la norma colma una lacuna che, una volta ammessa l'operatività della presunzione di liberalità anche per le sentenze di usucapione, non aveva alcun senso: il diritto reale di godimento è economicamente rilevante e concettualmente è ricompreso nel diritto di proprietà come parte del tutto. Conseguentemente la presunzione deve operare e per la proprietà piena e per i diritti reali di godimento. Siamo nel campo della presunzione, ma questa specifica presunzione ha precedenti storici consolidati ed una sua logica antielusiva, seppur non scevra da critiche anche nel passato. La norma, quindi, può essere condivisa anche se, sotto il profilo letterale, si dovrebbe sopprimere l'aggettivo «altri» riferito ai diritti reali di godimento; infatti tale specificazione presupporrebbe che anche la proprietà sia un diritto reale di godimento. Invece, la proprietà piena comprende la facoltà di godimento, ma non è un diritto reale di godimento (tanto è vero che nella norma successiva, l'articolo 6, in formulazione analoga, non compare l'aggettivo «altri»).

Il giudizio sull'articolo 5 non può riferirsi né nei presupposti, né rispetto alle conclusioni al successivo articolo 6. Anzi, la novità che si vuole introdurre è da considerarsi, sotto ogni profilo, negativa. Vediamone il perchè: anzitutto è quanto meno contestabile che il procedimento di usucapione venga usato «con una certa frequenza» con finalità elusive.

A tale strumento si è fatto un certo ricorso, soprattutto in passato, per regolarizzare i titoli di proprietà, soprattutto in relazione al fenomeno della emigrazione e, in parte, a quello dei dispersi in guerra. Lo stesso legislatore ha avvertito tale necessità ed è intervenuto con una legge per «l'usucapione speciale per la piccola proprietà rurale» (10 maggio 1976, n. 346) che ha introdotto l'articolo 1159-*bis* nel codice civile: sicuramente ciò senza finalità elusive! Esiste poi l'usucapione abbreviata che richiede, come presupposto, l'esistenza di un titolo di trasferimento (articolo 1159 del codice civile) che sicuramente ha scontato l'imposta di registro. È vero che in questa

ipotesi non è detto che si ricorra alla sentenza, ma la possibilità di farvi ricorso rimane, non foss'altro ai fini di certezza di rapporti. Il fenomeno delle sentenze di usucapione, oggi, non pare così diffuso, anche se non si può escludere che talvolta vi si faccia ricorso proprio per finalità elusive: ma, ammesso in ipotesi che ciò accada (si ripete: talvolta) non pare che il rimedio migliore sia quello proposto con il quale si stravolge la natura dichiarativa delle sentenze in discorso.

Occorre sottolineare al riguardo, come opportunamente fa la relazione a pagina 4, che non si tratta dello stesso caso del precedente articolo 5. La relazione non nega l'evidenza dichiarando che con l'articolo 6 si vuole introdurre una eccezione al normale criterio di tassazione. Ma è proprio qui il punto: l'eccezione è giustificata? Ad avviso del Notaio assolutamente no; la norma fiscale non dovrebbe intaccare i principi generali dell'ordinamento.

Richiamiamo quanto detto nella premessa: nel caso dell'articolo 6 c'è una incompatibilità con i principi generali nonchè un gettito presuntivo risibile. La norma a regime, poi, per la sua efficacia di precedente, può costituire l'inizio di una serie di «eccezioni» che diventano poi la regola, antitetica ad altre regole: la qualificazione delle sentenze la si deve fare con i criteri giusprocessuali o con quelli fiscali? Ancora avremo tanti diritti, ciascuno con le sue regole?

Si viene a stravolgere un principio cardine dell'imposta di registro, l'articolo 20, in base al quale l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti, in quanto si tassa diversamente dai principi un atto di natura dichiarativa. Inoltre sorgono notevoli problemi in punto: determinazione del valore, imposte di trascrizione e catastale, mentre l'Invim non sarebbe applicabile, ma creerebbe comunque ulteriori grossi problemi nei trasferimenti successivi.

Come si può agevolmente desumere, si apre una tale quantità di problemi (con un prevedibile contenzioso) spropositati rispetto al fine perseguito. Quali, allora, le altre vie attraverso le quali si voglia colpire il fenomeno elusivo senza stravolgere i principi? Essenzialmente due, alternative tra loro.

O si interviene sul piano fiscale elevando l'aliquota dichiarativa, il che soddisferebbe le esigenze di gettito, ma potrebbe indubbiamente creare una ingiustificata disparità di trattamento (infatti stesso trattamento per situazioni diverse, equivale a trattamento diverso a situazioni eguali); oppure, più correttamente, si interviene sul processo prescrivendo l'obbligatorio intervento dell'Amministrazione finanziaria. In tal caso chi inizia il processo sa che deve citare anche l'Amministrazione finanziaria; quest'ultima può valutare il carattere elusivo o meno dell'azione e conseguentemente intervenire eccedendo nei confronti delle parti in giudizio l'accordo «fraudatorio» mirante all'elusione dell'importo. Evidentemente ciò comporta un onere per l'Amministrazione finanziaria, ma anche per l'attore, oltre alle eventuali spese per la soccombenza ed altri inconvenienti.

Se l'azione di usucapione è fatta con finalità elusive diventa troppo scomoda ed onerosa: tra l'altro, una previsione normativa che intervenga sul processo realizza anche l'obiettivo di limitare l'azione - sotto il profilo di chi chiede la sentenza - alle finalità sue proprie, quelle dell'accertamento di un diritto, e non a quelle, ultronee rispetto all'azione, del trasferimento del diritto stesso. Tale proposta è altresì in linea - anzi la estende - con la tesi espressa nella circolare n. 56/220261 del 10 settembre 1987 del Ministero delle finanze, Divisione generale tasse e imposte indirette affari, Divisione VIII.

Passiamo ora all'esame delle innovazioni proposte con l'articolo 7. Le numerose modifiche che la norma intende apportare alla tassazione delle donazioni esigono che l'esame sia approfondito e sia, probabilmente, più ampio di quanto a prima vista non possa apparire. Per limitare l'area dell'analisi è bene escludere dall'esame specifico la previsione della lettera *b*), relativa alle partecipazioni sociali ed alla loro valutabilità ai fini del tributo successorio in presenza di clausole di accrescimento - o di consolidazione delle quote - oppure di diritto di acquisto a prezzo inferiore al valore venale. Qui si opera con la previsione di una nuova presunzione di appartenenza all'attivo ereditario di un bene, la partecipazione sociale, nonostante la diversa

clausola: in altri termini si afferma l'irrilevanza fiscale delle clausole di consolidamento o di acquisto a prezzo più basso del valore venale. Tra l'altro, la presunzione ha un notevole fondamento nel regime legale di liquidazione delle quote (articolo 2289 del codice civile) escludendo soltanto la rilevanza del diverso patto (articolo 2284 del codice civile) che viene considerato elusivo.

Si potrebbe però, nella stessa logica dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica n. 637 del 26 ottobre 1972, prevedere la presunzione anche per questa nuova fattispecie con portata relativa e quindi suscettiva di prova contraria, come già per quelle esistenti di cui si tratta al comma 1. Infatti, se la finalità della presunzione è di coprire un'area di elusione, la prova contraria, quantomeno nell'ipotesi di acquisto a prezzo inferiore, esclude l'elusione: d'altra parte la presunzione assoluta è, in linea generale, da adottare con molta cautela per il suo carattere eccezionale.

Restano le lettere *a*, *c*), *d*) ed *e*) della norma, che sono tutte espressione del medesimo intento di colpire le donazioni in modo diverso, e profondamente diverso, dall'attuale. In buona sostanza lo schema vuole:

con la lettera *a*), coacervare le donazioni al *relictum*, a valori attuali, considerandole componenti dell'imponibile e con irrilevanza dei diritti parziali di godimento riservati dal donante;

con la lettera *c*), detrarre dall'imposta di successione l'imposta sulle successioni e donazioni pagata sulle donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari;

con la lettera *d*), obbligare alla presentazione della dichiarazione di successione gli eredi e legatari donatari, anche se hanno rinunciato all'eredità o al legato;

con la lettera *e*), infine, obbligare al pagamento dell'imposta determinata con il criterio di cui alla lettera *a*) gli eredi e legatari donatari che hanno rinunciato all'eredità o al legato.

Il Notariato è decisamente contrario al sistema proposto: il dissenso nasce da una serie di considerazioni critiche che dovrebbero preoccupare, ancora una volta, sia sotto il profilo dell'inquadramento, sia sotto quello

del funzionamento fiscale della donazione, sia per le conseguenze sul traffico giuridico.

È noto che la donazione è considerata un anticipo della successione. Questo principio è il necessario supporto del meccanismo della riserva ai fini della determinazione delle quote «di riserva» e «disponibile» nelle quali idealmente si scompone l'attivo ereditario (articolo 556 del codice civile) in quanto, sia pure fittiziamente, i beni donati sono computati nell'asse. Inoltre nella divisione i coeredi tenuti a collazione devono imputare ciò che è stato loro donato.

Tale principio, per la verità, non è oggi così sicuro. A ben vedere, infatti, il coacervo ai fini della determinazione delle quote «di riserva» e «disponibile» non significa che i donatari sono anticipati successori: al contrario, i donatari possono solo subire l'eventualità di essere soggetti passivi dell'azione di riduzione, secondo un ordine cronologico (articolo 559 del codice civile) e per la parte del bene donato necessaria a soddisfare i riservatari che agiscono in riduzione. Viceversa, occorrendo, le disposizioni testamentarie si riducono proporzionalmente, secondo quanto stabilito dall'articolo 558 del codice civile. Tutto ciò in concreto significa che è quantomeno dubbio che si possa parlare di anticipo della successione per le donazioni: al più, tale interpretazione vale o dovrebbe valere per i coeredi tenuti a collazione che sono quelli previsti dall'articolo 737 del codice civile, vale a dire figli legittimi e naturali, loro discendenti legittimi e naturali e coniuge.

Di conseguenza, dal punto di vista civilistico, dovremmo concludere che per i donatari la donazione non è anticipata successione, salvo che per i soggetti previsti dall'articolo 737 del codice civile.

Le modifiche proposte con l'articolo 7 già nella lettera a), continuando nella erronea impostazione del comma 4 dell'articolo 7, equiparano ai soggetti tenuti a collazione tutti i donatari, parenti o estranei, se eredi o legatari. Il che esclude dal coacervo tutti i donatari non eredi. Basterà quindi donare e non disporre per testamento a favore dei donatari per essere al di fuori della previsione della norma. Nè i successivi commi proposti possono evitare questa conseguenza, dal momento che in base

alla lettera d) per rinunciare occorre essere erede o legatario.

Come si vede viene ampliato il novero dei donatari (tutti quelli che sono anche eredi o legatari), ma non si arriva al punto di includerli tutti solo perchè donatari, in quanto non si può assolutamente farlo. Ciò dimostra che la considerazione di anticipata successione adottata non è veritiera e crea, soprattutto, una disparità di trattamento tra donatari eredi o legatari e donatari non eredi o legatari. D'altra parte, sarebbe tecnicamente impossibile obbligare ogni donatario - non erede o legatario - ad attendere la morte del donante, interessandosene, per presentare una dichiarazione fiscale!

Quanto detto finora costituisce il primo grosso inconveniente della norma, ma non l'unico.

La considerazione della realtà del coacervo e cioè il recupero a tassazione nella massa ereditaria dei beni donati a valori attuali appare profondamente ingiusta. Infatti, il donatario è tenuto ad un pagamento su un valore sicuramente non reale. Ma vi è di più: perchè non applicare questo principio anche alle imposte dirette e ricalcolare, agli effetti Irpef, le imposte dovute dal donante e dal donatario? Infatti la donazione ha un effetto traslativo immediato che rende il donatario proprietario; ma l'imposta dovuta alla morte del donante sottende che fiscalmente la proprietà è acquistata nel momento della morte del donante. Ma come farà l'Amministrazione, qualora il donatario erede non rinunci all'eredità e, al contempo, non essendo nel possesso di beni ereditari, non la accetti nè espressamente nè tacitamente? La risposta è ovvia: non potrà far nulla.

Altro inconveniente è rappresentato dal fatto che la solidarietà tra coeredi per il pagamento dell'imposta diventa elemento di troppa «afflittività». Infatti, soprattutto nelle ipotesi in cui i donatari abbiano trasferito a terzi i beni donati, potremmo addirittura trovarci in fattispecie di incapienza, anche in via di rivalsa, dei beni ereditari pro-quota spettanti al donatario. In altri termini, mentre oggi l'imposta non può superare il valore dei beni ereditari (*relictum*), domani un rilevante valore del donato potrà far sì che l'imposta dovuta superi l'ammontare del *relictum* stesso.

Un ulteriore inconveniente è costituito dalla impossibilità in molte ipotesi di valersi del diritto di dilazionare l'imposta con garanzia ipotecaria sugli immobili donati. Ciò è pacifico ove i beni siano stati trasferiti a terzi, mentre è dubbio se esistano ancora nel patrimonio del donatario, in quanto si potrebbe dire che tali beni non sono gravati dall'imposta (articolo 43, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica n. 637 del 1972) perchè è il loro valore che va a maggiorare l'asse.

Da ultimo, va evidenziata la difficoltà di gestione del meccanismo, sia per il contribuente sia per l'erario, con la conseguente incertezza del traffico giuridico ogni volta che il titolo di provenienza sia una donazione, in quanto questo tipo di negozio diventa «non definitivo» in senso fiscale.

Non entrerà nel merito della irrilevanza della riserva di usufrutto, per la sua manifesta contrarietà ai principi giuridici che regolano il consolidamento dell'usufrutto alla nuda proprietà, consolidamento che non è mai acquisto a causa di morte.

È chiaro tuttavia che se le modifiche proposte intendono di fatto abolire la donazione, tutti i precedenti rilievi sono inconferenti. Se si vuole invece mantenere l'istituto, che ha una sua vitalità e corrisponde ad una esigenza di grandi strati della popolazione, occorre a nostro avviso muoversi in altre direzioni che contemperino le esigenze dell'erario con quelle del contribuente.

Una possibile via potrebbe essere quella, assai moderna, di abbandonare il tradizionale accorpamento con l'imposta di successione e prevedere l'imposta sulle donazioni con regole e aliquote sue proprie, inserendola nel regime dell'imposta di registro. Le aliquote potrebbero anche restare progressive e, nella stessa logica, potrebbe prevedersi il cumulo delle diverse donazioni allo stesso soggetto, ai soli fini della determinazione dell'aliquota dell'ultima donazione, pur sempre con i valori del momento di ciascuna delle precedenti donazioni. Potrebbe prevedersi l'obbligo di dichiarare in atto eventuali precedenti donazioni intervenute tra le stesse parti. Questo sistema presenterebbe così il vantaggio di una notevole semplicità di gestione e di sicurezza della tassazione.

Ad esso si può opporre che il contribuente potrebbe scegliere la via delle donazioni in funzione elusiva del tributo successorio: per ovviare a ciò basterà prevedere un periodo sospetto anteriore al decesso (ad esempio, sei mesi) al quale applicare il coacervo reale perchè, almeno in linea presuntiva, può essere indizio di finalità elusiva la donazione troppo vicina alla data del decesso.

In definitiva, le donazioni scontrerebbero l'imposta subito e a mano a mano che vengono effettuate (se tra gli stessi soggetti), nei confronti di tutti i donatari senza rinvii in sede successoria (salva l'eventuale presunzione sopradetta), con la massima semplicità di esazione, di regime di responsabilità per il debito di imposta e con certezza del rapporto tributario.

L'obiezione che in tal modo si lascerebbe arbitro il contribuente di scegliere il regime più favorevole tra donazione e successione prova troppo: in verità, la donazione è ispirata da ragioni diverse, anche assai apprezzabili socialmente e sicuramente esige una volontà, mentre la successione è un accadimento necessario che sfugge a qualsiasi volontà e che si apre anche senza testamento. In altri termini, vi è sempre una successione indipendentemente da un testamento, e quindi da una specifica volontà attributiva, mentre non vi è donazione senza contratto. Pertanto, successione e donazione sono fenomeni giuridici che operano su piani diversi; la loro diversità ben esigerebbe un diverso trattamento fiscale.

Un'altra soluzione possibile, per quanto a prima vista rivoluzionaria e da verificare in termini di gettito (infatti la riteniamo praticabile sotto questo profilo), è quella di assoggettare le donazioni ad imposta proporzionale: dal punto di vista della gestione del tributo e della sua compatibilità con tutto il sistema, ivi comprese le relazioni con gli altri tributi collegati, questa soluzione sarebbe indubbiamente la più comoda e priva di qualsiasi possibilità di contenzioso. Si potrebbe venire a creare una diversità di trattamento tra donazione e successione, ma tale diversità, per i rilievi sopra formulati, non solo non è criticabile, ma è apprezzabile in quanto terrebbe conto di principi successori e di circolazione dei beni assai moderni. Anche questa soluzione, comunque, avrebbe l'enorme vantaggio di

definire ogni atto di donazione al momento della sua conclusione, e questo è un principio fondamentale di qualsiasi moderno sistema tributario.

Qualora, invece, non si ritenesse di condividere la soluzione proposta, in luogo delle modifiche apportate sarebbe più equo e semplice mantenere l'attuale sistema: perchè è quanto meno dubbio che le proposte modifiche recuperino materia imponibile, soprattutto nell'attuale economia, ove i più rilevanti trasferimenti di ricchezza si attuano con valori mobiliari.

L'articolo 31 del disegno di legge ha suscitato in tutti grandi perplessità che derivano non tanto dalla novità della regolamentazione, quanto dal metodo usato.

Vi è anzitutto da fare qualche osservazione al supporto logico che se ne dà nella relazione con il riferimento alle legislazioni di altri paesi. È vero che altrove sono previsti meccanismi antielusivi, ma questi o chiudono o si inseriscono in sistemi diversi dal nostro. Inoltre, occorre valutare i risultati pratici dei meccanismi, poichè non è ancora verificato che funzionino. Ancora, occorre accertare il loro ambito di operatività (e cioè se generali o settoriali). Infatti, spesso le legislazioni straniere si riferiscono a specifici comparti o settori di attività economiche, mentre quando passano a formulazioni generali ricalcano più tematiche che si rifanno a concetti di simulazione o di opponibilità da esperire in concreto da parte dell'Amministrazione.

Il passo della relazione che suscita maggiori critiche è però quello dove ci si duole di un metodo legislativo di tipo analitico. Ora, come è noto, l'analiticità di norme sanzionatorie è una grossa conquista degli Stati moderni dell'Europa continentale. Si potrà discutere e si discuterà sempre se sia preferibile un sistema rigido a diritto scritto, ovvero un sistema flessibile a diritto non scritto, nel quale ultimo, potendo il giudice inventare la fattispecie, ogni norma ha una portata descrittiva di ampio spettro. Ma, nel nostro paese la scelta storica (considerata anche una conquista di civiltà giuridica) è quella di una legge scritta uguale per tutti.

La relazione poi ritiene che, sia l'autonomia privata negoziale (articolo 1322 del codice

civile), sia i tipi di contratto specificamente previsti possono essere usati ai fini elusivi; ciò è vero, perchè ogni regola può essere usata in senso difforme alle sue finalità. Ma il rimedio proposto, che si risolve in un preteso equilibrio tra norme episodiche e potere discrezionale degli uffici nell'accertare caso per caso l'elusione, si rivela in realtà un ibrido connubio dei due elementi dei quali conserva gli aspetti negativi.

Infatti, il decreto ministeriale non potrà che prevedere un numero finito di categorie di atti e di condizioni, salvo rincorrere negli anni successivi le nuove categorie e condizioni nelle quali ravviserà elusione; ciò equivale ad una decretazione ad episodi annuali senza mai fine; con questi risultati entrambi criticabili: o, in occasione di ogni decreto si provvede a rivedere l'elencazione precedente con alcune soppressioni, il che non pare equo per il passato; ovvero le fattispecie ritenute elusive andranno via via aumentando, fino a che si arriverà a un vero e proprio corpo di negozi ritenuti elusivi con l'inconveniente di andare via via restringendo l'area di tutti gli altri. Al riguardo è stato già acutamente osservato che si creerà l'area dell'elusione lecita accanto a quella dell'elusione illecita! Ma il decreto in questione obbedirà ad esigenze tributarie e non ad altre: e qui si apre il grande interrogativo che la norma non risolve. Infatti, se rispetto ad una categoria di atti la finalità elusiva è l'unica determinante, non si pone alcuna discussione; ma questa ipotesi è più scolastica che reale; la finalità elusiva può ben essere prevalente, o concorrente di pari valore di altre o, ancora, di minore valore di altre. In questa gamma psicologica che sicuramente è presente in una delle descritte tipologie di ciascun negozio, il negozio medesimo sarà sempre elusivo? Per fare un esempio: spesso alcune forme di finanziamento, massimamente nelle imprese e nelle attività economiche, sono determinate e favorite da leggi agevolative: che dire di risparmi fiscali individuati dal contribuente? Il problema, non facile, è che per il legittimo intento di colpire l'evasione mascherata, si cade nell'equivoco di qualificare l'elusione in termini di disvalore (comportamento illecito), dimenticando che l'elusione non può avere alcun connotato negativo, se

non nelle ipotesi in cui è esclusivamente preordinata a non pagare le imposte dovute. Ma non è pretendere troppo dal SECIT e dagli uffici finanziari che questi debbano o possano tener conto di elementi extrafiscali, ma comunque necessari per una corretta valutazione della manovra fiscale nel quadro globale dell'economia del paese? Perché - e questo è un principio fondamentale - occorre anche calibrare gli effetti di un preteso recupero «da elusione» con le perdite in fatturato, occupazione, produttività, eccetera: occorre chiedersi se l'ampliamento ingiustificato dell'area dell'elusione (nel senso di nuova tassazione) non vada a svantaggio dell'area della produttività in generale.

La asserita compatibilità costituzionale della norma è ancora da dimostrare: infatti, affermare che il comma 1 dell'articolo 31 indica «precisi criteri» è piuttosto disinvolto. Basta, prima di tutto, riflettere sulla assoluta mancanza di indicazioni circa l'esistenza dell'intento elusivo che, probabilmente, è dato per scontato con una curiosa petizione di principio: è elusione di tributo un comportamento che ottiene un risparmio fiscale rispetto ad un altro, con il medesimo risultato finale. Ma questo, lungi dall'essere un criterio, è una definizione concettuale o una categoria descrittiva: quindi la vera «indicazione» è quella del secondo comma.

Questa norma, a sua volta, prevede una modalità di determinazione: un decreto annuale, sentito il Consiglio di Stato (con parere non vincolante), sulla base di quanto ha rilevato l'Amministrazione. La ricostruzione della norma allora è la seguente: dato il concetto di elusione (comma 1) il Ministro decide ogni anno quali sono gli atti elusivi. Che in tal modo sia soddisfatta la riserva pur relativa di cui all'articolo 23 della Costituzione è alquanto dubbio; ma si è comunque trascurato di considerare che nella soggetta materia la Costituzione detta anche la regola dell'articolo 53; non è dato di vedere come la norma soddisfi il principio del concorso alle spese pubbliche in relazione alla capacità contributiva del cittadino: infatti la stessa carenza di determinazione di criteri si risolve, oltre che nella piena discrezionalità del Ministro, nella omessa considerazione della capacità contri-

butiva del singolo, capacità che verrebbe desunta in via sintomatica dall'atto preteso elusivo. (Al riguardo, si confronti quanto dice Enrico De Mita in «Interesse fiscale e tutela del contribuente», Giuffrè 1987, e Ignazio Manzoni in «Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali», in Giurisprudenza costituzionale, 1987, 1, pagina 2310).

Il terzo comma dell'articolo 31 (che si collega al successivo articolo 32) è anch'esso assai singolare: con esso si introduce il meccanismo antielusivo contro i danni della analiticità delle norme fiscali e si pretende che il rimedio operi retroattivamente salvo intervenuto prescrizione o decadenza. Il che equivale a dire: fino ad oggi valeva la fattispecie scritta e conosciuta, da oggi in avanti, ma fino a che possibile anche per il passato, vale la decisione del Ministro che non si poteva conoscere. Ogni commento è superfluo!

In conclusione l'articolo 31 è completamente da rivedere: se si vuole provvedere a recuperare a tassazione talune fattispecie è giusto ed opportuno che vi si provveda con lo strumento della legge. Quella che l'articolo 31, secondo comma, vuole mascherare per attività amministrativa, è attività sostanzialmente legislativa con un potere delegato senza fissazione di limiti. Ora, se esigenze fiscali devono fare premio su qualsiasi altra esigenza o valore, primo fra tutti quello della certezza del diritto e della esclusività della funzione legislativa, occorre avere il coraggio di affermarlo, occorre costruire un diverso modello di rapporti tra Stato e cittadino; ma è chiaro che, su questa strada, il tecnico non ha più alcuna collocazione.

Nè queste annotazioni devono essere interpretate come una difesa di retroguardia del valore della certezza del diritto, come «falso scopo» per una pretesa difesa dell'evasione.

Occorre, a nostro avviso, cercare il massimo di equilibrio tra valori che possono in parte essere antitetici: di qui l'esigenza da un lato della legge o di un potere delegato con precisi limiti e specificazione dei poteri e, dall'altro, di una diversa efficienza dell'Amministrazione.

Il gettito si recupera anche con un diverso rapporto tra Amministrazione e contribuente e non solo con norme sempre più difficili e sempre meno gestibili. Allora i riferimenti a

sistemi ove il tempo medio di un rimborso di imposta è di sei mesi, ove il contribuente non allega documentazione, ma è obbligato a conservarla, dove la detraibilità di spese, costi ed oneri ha ben altra estensione, dove le sanzioni, pur gravi, sono abbastanza raccordate alla violazione, allora i riferimenti si potranno fare. Se la panacea dei mali fiscali è l'articolo 31 occorre chiedersi come l'Amministrazione non ha usato i poteri che la legge civile, processuale, e penale le attribuisce: forse perchè troppo scomodi?

Perchè allora, in quest'ottica non recuperare una proposta parlamentare (quella del 4 febbraio 1986, di Formica, Ruffolo ed altri) e «considerare irrilevanti agli effetti della determinazione del reddito complessivo gli atti che hanno la loro causa esclusiva» (qualche dubbio infatti può sorgere a proposito della causa principale) «nella riduzione dell'onere tributario»?

L'articolo 32, che parzialmente ripropone una certa retroattività della norma, non richiede uno specifico ulteriore commento: torna però doveroso segnalare l'incongruenza, rispetto a quanto affermato dalla relazione, della decorrenza della normativa per le fusioni. Infatti, il deposito *ex* articolo 2504 del codice civile è l'ultimo atto, meramente esecutivo, di un procedimento complesso, la cui prima volizione è quella espressa nelle delibere di fusione; è pertanto alla data di queste che occorre fare riferimento. Certo che se, invece, vale la logica della retroattività del terzo comma dell'articolo 31 occorrerebbe ringraziare la norma per aver limitato l'efficacia delle nuove disposizioni soltanto dal primo agosto 1988.

LA CAVA. Vorrei aggiungere qualcosa, in riferimento alla manchevolezza che mi sembra vi sia nella normativa, così come prevista dagli articoli 6 e 7, relativamente all'usucapione e alla donazione. Non avete tenuto conto - non so perchè - delle conseguenze, ai fini dell'Invim, di siffatte previsioni. Allo stato attuale, la normativa vigente non prevede nulla. In effetti l'usucapione prevede una tassa di trasferimento.

Ma, ad esempio, non si sa quale sia il periodo iniziale dell'Invim, quale quello finale,

e quale debba essere poi il periodo di partenza nel caso di rivendita. Nella donazione avviene la stessa cosa, perchè al momento della donazione si riapre questo nuovo cespite, si gonfia nuovamente, ma il valore iniziale qual è? Naturalmente è quello della donazione.

Nel frattempo però - come accennava il presidente Barone - ci possono essere passaggi intermedi che danno luogo a qualche confusione, a meno che il legislatore non intenda sopprimere l'Invim, il che sarebbe auspicabile.

BARONE. C'è il problema di avere la tassazione in qualche modo rinviata, il che a mio avviso danneggia più l'Amministrazione che non il contribuente.

DE LUCA, *sottosegretario di Stato per le finanze*. Mi pare che quel che è stato detto meriti approfondimento e meditazione. L'esposizione è stata chiarissima e, elemento da apprezzare, ancorata a elementi tecnici. Immagino che anche la lettura del documento che ci avete portato sarà altrettanto interessante e certo costituisce un contributo anche per il Governo, che con grande difficoltà ha cercato di individuare una casistica che certamente è incompleta.

Mi unisco al ringraziamento del Presidente, al di là di ogni formalità e formalismo, per il contributo all'individuazione dei sentieri nei quali deve avviarsi il legislatore per trovare nuova materia impositiva in questa forma pericolosissima di evasione costituita dalla elusione.

BEORCHIA. Desidero esprimere un apprezzamento per il contributo offerto oggi dal Notariato. È stata fatta una lettura oggettiva del testo, forse un po' critica nei confronti della relazione. Soprattutto per quanto attiene i problemi dell'usucapione e del regime delle donazioni credo che gli argomenti che il Notariato ci ha sottoposti saranno molto utili per il nostro approfondimento, e per questo vi ringrazio.

Per quanto riguarda l'articolo 31, abbiamo riscontrato che ormai le opinioni si stanno omogeneizzando, non solo quelle espresse dal relatore in occasione della prima illustrazione

del provvedimento, ma anche quelle espresse dalla Commissione giustizia nel parere sul provvedimento stesso. Quindi, una riflessione sull'articolo 31, anche per gli aspetti evidenziati oggi dal Notariato, ritengo debba essere operata.

DE CINQUE. Per quanto riguarda la lettera b) del primo comma dell'articolo 7, che prevede la inclusione nell'attivo ereditario delle partecipazioni in società di ogni tipo cadute in successione, avevo osservato nel mio intervento che il diritto di accrescimento, sempre visto a favore di altri soci che possano essere non legatari ma estranei, viene ad essere fiscalmente sterilizzato. Mi sembra che il presidente Barone abbia dissentito dalla mia opinione, pertanto vorrei un chiarimento in proposito.

BARONE. Secondo me è stata fatta una costruzione di frequenza statistica degli accadimenti, poi si è considerata la legge (articolo 2289 codice civile). All'erede del socio defunto spetta non una quota, ma la liquidazione della quota con riferimento alla data del decesso, ipotesi che mi pare rientri nell'articolo 22 dell'attuale legge sulle successioni. Con la clausola di consolidamento si dice: «tutto rimane ai soci e all'erede spetta...». Ma se all'erede non spetta nulla, la clausola è nulla, anche in considerazione del divieto dei patti successori; se all'erede spetta qualcosa, questa norma a mio avviso, salvo la presunzione relativa, è da condividere perchè può pattizamente creare uno strumento di elusione attraverso una predeterminazione, seppure aleatoria perchè fatta all'epoca del contratto sociale o in fase successiva, di un valore. Questo ha dei profili di incompatibilità con il testamento, dei profili di presuntiva elusione per la predeterminazione di un valore non collegato al valore reale; perciò il fisco stabilisce che si può pattuire quello che si vuole, ma il dato sicuro è che, se il defunto «lascia» quote di partecipazione agli altri consoci, gli eredi dovrebbero avere

un valore più o meno reale; quando il valore è diverso lo considera elusivo.

La tipizzazione qui operata diventerebbe la tecnica giusta di una determinazione del negozio (o fattispecie) elusivo.

Tra l'altro questa previsione può essere anche, in certa misura, definitiva di una serie di problemi relativi alle cosiddette clausole di consolidazione, riportando al testamento ogni decisione circa attribuzioni delle quali si discute della possibile natura *mortis causa*.

In conclusione, nel quadro complessivo dell'articolo 7, vi sono molti elementi di grande stridore (come ho sopra illustrato); questa specifica previsione, che ha una logica soltanto fiscale e non pare stravolgere i principi generali, può essere mantenuta.

PRESIDENTE. Ringrazio a nome della Commissione i nostri ospiti. Nell'esposizione di oggi è emersa un'opinione abbastanza negativa sull'articolo 31, che del resto non ha raccolto molto favore. Vi ringrazio anche per non esservi limitati ad un discorso di carattere generale, ma aver puntualizzato elementi specifici di vostra competenza.

Secondo il programma dei lavori è presumibile che al termine delle audizioni venga nominato un comitato ristretto; pertanto ci riserviamo di convocarvi ancora per esaminare argomenti specifici.

BARONE. Siamo onorati e a vostra disposizione.

PRESIDENTE. Dichiaro conclusa l'audizione.

Il seguito dell'indagine è rinviato ad altra seduta.

I lavori terminano alle ore 16.

SERVIZIO DELLE COMMISSIONI PARLAMENTARI

*Il Consigliere parlamentare preposto all'Ufficio centrale
e dei resoconti stenografici*

DOTT. ETTORE LAURENZANO