NEΩTEPA

ULTIME NOVITÀ

PERIODICO UFFICIALE DELL'A.N.T.I. – ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Direttore Responsabile
Dott. MARIO NOLA

Comitato di Redazione
Avv. CLAUDIO BERLIRI
Prof. Avv. IVO CARACCIOLI
Prof. Avv. VALERIO FICARI
Dott. ROBERTO LUNELLI
Prof. Avv. GIANNI MARONGIU
Prof. Avv. FRANCO PAPARELLA
Prof. Avv. GAETANO RAGUCCI
Prof. Avv. FRANCESCO TESAURO
Prof. Avv. MARCO VERSIGLIONI

Segreteria e Redazione
Via Cosimo del Fante, 16 - 20122 Milano
Tel. 02.58310288 - Fax 02.58310285
e-mail: tesoreria@associazionetributaristi.it
sito internet: www.associazionetributaristi.it

Anno VII • n. 2/2014

Periodico Quadrimestrale
Registrato presso il Tribunale di Milano
il 24/4/2008 con il n. 266

Poste Italiane S.p.A.
Spedizione in abbonamento postale
D.L. 353/2003 (Conv. in L. 27/02/2004 n. 46)
Art. 1, Comma 2 - DCB Roma

Service Provider:
Register.it - Viale Giovine Italia, 17 - Firenze
sito internet: www.associazionetributaristi.it
Autorizz. Ministero delle Telecomunicazioni
n. 243 del 28/01/1997

Impaginazione e Stampa
Istituto Arti Grafiche Mengarelli
Via Cicerone, 28 - 00193 Roma

LA LEGGE DELEGA 11 MARZO 2014 N. 23 PER LA REVISIONE DEL SISTEMA FISCALE

DOTTRINA
•
LEGISLAZIONE
•
CONVEGNI ED ATTIVITÀ ANTI

A.N.T.I.
Associazione Nazionale Tributaristi Italiani

CFE Confederation Fiscale Europeenne
Socio Fondatore della Confederation Fiscale Europeenne

Disciplina dell'abuso del diritto nella delega fiscale

di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

Con l'art. 5 "**Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale**" della **Legge 11 marzo 2014, n. 23** (pubblicata in Gazzetta Ufficiale 12 marzo 2014, n. 59), è prevista la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di "**unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto**".

È utile precisare, per inquadrare i termini della questione, la differenza tra l'elusione fiscale e l'abuso del diritto, sebbene tali condotte consistono, identicamente, nell'utilizzo consapevole delle lacune e delle imperfezioni normative presenti in ogni sistema fiscale, diretto a ridurre l'onere impositivo in modo non conforme, ma senza violare apertamente le singole disposizioni in cui si articola l'ordinamento tributario.

Fermo restando che molti utilizzano in modo indistinto i due termini per descrivere o qualificare tutte le condotte di c.d. evasione interpretativa che comportano un risparmio fiscale illecito attraverso un'interpretazione anti-giuridica delle norme tributarie, la differenza sostanziale tra le due nozioni si ravvisa nella condotta attiva del contribuente, che si qualifica come:

- abuso di diritto in tutti i casi in cui si verifica un'utilizzazione distorta delle norme fiscali;
- elusione fiscale in presenza di una manovra di aggiramento delle finalità sottostanti alle norme che compongono l'ordinamento tributario.

Ebbene, la legge di delega prevede l'introduzione di un concetto unificato di elusione e abuso del diritto, definito "condotta abusiva". L'Esecutivo, infatti, dovrà disciplinare l'istituto dell'abuso del diritto in materia tributaria e rivedere le norme antielusive delineando la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio di imposta. La nuova disciplina dovrà assicurare ai contribuenti libertà di scelta tra diversi schemi giuridici utili a raggiungere il risultato voluto, ancorché agli stessi siano correlati oneri fiscali differenti. In altre parole, saranno considerate abuso le operazioni fiscali finalizzate ad ottenere indebiti vantaggi fiscali, mentre si potrà escludere l'illiceità della fattispecie in presenza di ragioni extrafiscali non marginali rispondenti ad esigenze di natura organizzativa o in grado di determinare un miglioramento strutturale o funzionale dell'azienda del contribuente.

Disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti.

Tra i principi di delega, anche quello di prevedere la nullità dell'accertamento fiscale qualora non rechi puntuale individuazione della condotta abusiva.

Occorre rammentare che per specifica indicazione, **i principi e i criteri** *supra* elencati dovranno essere **coordinati** con quelli contenuti nella **raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012**.

Da questo punto di vista la Commissione ha sollecitato gli Stati membri all'introduzione di una G.A.A.R. "General Anti-Avoidance Rules" per contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell'ambito di applicazione delle norme nazionali specifiche intese a combattere l'elusione fiscale.

Anche l'Italia dovrebbe adottare quindi una norma generale antiabuso adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi

Normativa

L'abuso del diritto è un istituto di evoluzione esclusivamente giurisprudenziale, mancando nel nostro ordinamento un'espressa previsione legislativa.

Ciò comporta che, al fine di poter correttamente inquadrare l'istituto, occorre fare riferimento alle pronunce della Corte di Cassazione succedutesi negli anni.

Con una recente sentenza, la n. 16685 del 03 luglio 2013, la Corte ha ribadito il principio generale antielusivo secondo cui al contribuente è precluso il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

Tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei

principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di 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.

Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione.

Ed anche in epoca precedente la Suprema Corte aveva avuto modo di affermare che l'esame delle operazioni poste in essere dall'imprenditore deve essere compiuto anche alla stregua del principio, desumibile dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia 21 febbraio 2006 in causa C-255/02), secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni che, seppur realmente volute ed immuni da invalidità, risultino, da un insieme di elementi obiettivi, compiute essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

Tale principio, che non esclude l'operatività del principio di legalità ne' la liceità di comportamenti volti a minimizzare il carico fiscale, trova applicazione anche nel giudizio di cassazione, quale norma di diritto comunitario che impone la disapplicazione delle norme interne con esso eventualmente contrastanti, nonche' in riferimento al periodo anteriore all'entrata in vigore del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37 bis, introdotto dal Decreto Legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, articolo 7, rappresentando, pur in mancanza di una clausola generale antielusiva, all'epoca non configurabile nell'ordinamento fiscale italiano, un canone interpretativo del sistema.

Esso prescinde dall'accertamento della simulazione o del carattere fraudolento dell'operazione, imponendo di valutare quest'ultima nella sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, inidonee a fornire una spiegazione alternativa dell'operazione rispetto al mero risparmio fiscale, e tali quindi da potersi considerare manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti rispetto alla predetta finalità'" (Cass. 21221/2006).

Da tanto ne discende che, sebbene nel nostro ordinamento non esista una clausola generale antielusiva, tuttavia si è soliti fare riferimento all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, il quale non può essere considerato comprensivo di tutte le ipotesi di elusione fiscale, bensì un elenco parziale delle possibili fattispecie di elusione.

In particolare, l'aggiramento della norma fiscale può riguardare tutti «*…gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra di loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzione di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti…*» (art. 37-bis, 1° comma, D.P.R. n. 600/1973).

Nel 2008 la Corte di Giustizia Europea è tornata sull'argomento dell'abuso del diritto, con la sentenza del 21 febbraio 2008 (C-425/06), chiarendo che il primo elemento del comportamento abusivo è il perseguimento del vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria ad uno o più obiettivi delle direttive in materia; il vantaggio fiscale deve essere lo scopo essenziale e, pertanto, non è necessario che tale scopo sia anche l'unico scopo dell'operazione; il giudice nazionale deve innanzitutto verificare se il risultato perseguito sia un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria ad uno o più obiettivi della sesta direttiva e, successivamente, se abbia costituito lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta; quando un soggetto passivo ha la scelta tra le due operazioni, la sesta direttiva non impone di scegliere quello che implica un maggior pagamento di Iva. Al contrario il soggetto passivo ha diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale.

Da ultimo, con ordinanza n. 24739 del 05 novembre 2013, la Corte di Cassazione Sezione Tributaria ha sollevato d'ufficio la questione di legittimità costituzionale, per contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione, dell'articolo 37-bis, comma quarto, del D.P.R. n. 600/1973.

In particolare, la Suprema Corte ha denunciato l'illegittimità della disposizione in considerazione del fatto che, nell'ambito della normativa fiscale, essa è l'unica a prevedere la nullità dell'avviso di accertamento, laddove non venga rispettato il termine dei 60 giorni concessi al contribuente per fornire chiarimenti.

A parere dei giudici di legittimità, la sanzione di nullità prevista dall'art. 37 bis sarebbe troppo vigorosa, in quanto tra abuso del diritto e repressione di comportamenti elusivi deve avere la prevalenza quest'ultima, senza che ciò comporti per il contribuente alcuna limitazione del diritto di difesa.

Nello specifico la Corte ha avuto modo di sottolineare: «*Come noto, l'interpretazione di questa Corte si e' consolidata nel senso dell'esistenza, nel nostro ordinamento, di un principio generale, ricavabile dalla Costituzione, precisamente dall'articolo 53 della stessa, che vieta di conseguire*

indebiti vantaggi fiscali abusando del diritto (Cass. sez. un. n. 15029 del 2009; Cass. sez. un. n. 30057 del 2008; Cass. sez. trib. n. 10807 del 2012; Cass. sez. trib. n. 22932 del 2005; Cass. sez. trib. n. 20398 del 2005). La fattispecie antielusiva di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis si presenta, perciò, inevitabilmente, come speciale rispetto a quella piu' generale del cosiddetto abuso del diritto (Cass. sez. trib. n. 12042 del 2009). Come si vede, difatti, in entrambi casi il fondamento della ripresa e' costituito da un vantaggio fiscale che, per mancanza di causa economica, diventa indebito. Tuttavia, irrazionalmente, soltanto per la ripresa antielusiva ai sensi dell'articolo 37 bis cit. e' legge che le forme del preventivo contraddittorio debbano esser seguite sub poena nullitatis. Del resto, ad aumentare l'irragionevolezza della misura in parola, deve essere rilevata l'esistenza di altre norme che, nella comune interpretazione, consentono l'inopponibilità di negozi elusivi, ma senza che però vi sia un'analoga previsione di nullità per difetto di forme del contraddittorio. Tra tutte, per la sua frequenza, si rammenta il Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, articolo 20 (Cass. sez. trib. n. 9162 del 2010; Cass. sez. trib. 3571 del 2010; Cass. sez. trib. n. 12042 del 2009; Cass. sez. trib. n. 13580 del 2007; Cass. sez. trib. n. 10273 del 2007). Da ultimo, a completamento, deve essere ricordato che, nell'interpretazione della giurisprudenza, il giudice deve, anche d'ufficio, quando ritenga sussistenti gli elementi della fattispecie abusiva, far applicazione della ripresa antielusiva (Cass. sez. un. n. 30057 del 2008; Cass. sez. un. n. 30055 del 2008; Cass. sez. trib. n. 7393 del 2012; Cass. sez. trib. n. 22932 del 2005; Cass. sez. trib. n. 20398 del 2005). Cio' che, ovviamente, implica l'impossibilità di ogni preventivo contraddittorio. Cosicché', a questo punto, la nullità per irregolarità delle forme di che trattasi risulta irragionevolmente stabilita solo nella residuale ipotesi antielusiva di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis.».

Al momento, pertanto, si è in attesa della decisione della Corte Costituzionale in materia.

Riflessioni

Dalla lettura del dettato normativo di cui in apertura si comprende la portata innovativa della norma, volta a perseguire ed assicurare maggiore certezza ed uniformità alla figura dell'abuso del diritto e alla sua concreta applicazione; del resto, siffatta esigenza, alla luce dei differenti orientamenti sia dottrinali sia giurisprudenziali, era avvertita da tempo da tutti gli operatori del diritto, nonché dai contribuenti stessi, ai fini di una corretta ed effettiva applicazione della legge.

In sostanza, la norma formula una vera e propria clausola generale antiabuso, sia mediante indicazioni derivanti dalla giurisprudenza, sia attraverso le garanzie procedurali garantite dall'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973.

Va detto però che alla luce dell'analisi della delega fiscale, si ritiene che nonostante essa si prefigga di assicurare maggiore certezza ed uniformità alla figura dell'abuso del diritto e alla sua concreta applicazione, tuttavia la stessa presenti comunque delle evidenti criticità.

Ed infatti, la sua affannosa dipendenza da quanto stabilito dalla giurisprudenza e alcune inevitabili carenze, tra le quali la più importante rimane senza ombra di dubbio il non pronunciarsi sulla rilevanza penale delle condotte elusive, fanno si che in subiecta materia continuino a sussistere delle forti incertezze.

Si osserva, inoltre, come l'art. 8 delle delega fiscale, rubricato "Revisione del sistema sanzionatorio", si propone di rivedere il sistema sanzionatorio in materia penale regolandolo sui criteri di "predeterminazione" e "proporzionalità" rispetto alla gravità dei comportamenti.

Ricalcando quanto già avviene negli altri Paesi europei, la legge delega limita la punibilità ai soli "comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e utilizzo di documentazione falsa".

Viene previsto, altresì, una revisione del reato di dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo e la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi, o di applicare sanzioni amministrative anziché penali.

In relazione, poi, alla disciplina del raddoppio dei termini, si prevede che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale effettuato entro un termine correlato allo spirare del termine ordinario di decadenza.

Da ultimo, si rileva come anche la espressa previsione, nell'art. 8 del testo originario, di esclusione della rilevanza penale dell'elusione fiscale è stata soppressa in sede di approvazione definitiva, rimanendo così ancora una volta non definiti i confini tra elusione ed evasione.