

Questa settimana diventano operative le norme del decreto legislativo n. 128/2015

Abuso del diritto, dal 1° ottobre accertamento con garanzie

Pagina a cura di LUCIA NISCO

Abuso del diritto, nuove regole al debutto. A partire dal 1° ottobre, infatti, troveranno applicazione le disposizioni introdotte con il dlgs n. 128/2015, già in vigore dal 2 settembre. La codificazione del principio dell'abuso e la contestuale abrogazione dell'art. 37-bis del dpr n. 600/1973, operate con l'introduzione dell'art. 10-bis della legge 212/2000 - Statuto dei diritti del contribuente, sollevano per ora diversi dubbi interpretativi che sicuramente non mancheranno di manifestarsi nella realtà operativa, in specie per quanto attiene al versante processuale, sia tributario che penale-tributario. Passiamo a esaminarli, con alcune possibili soluzioni interpretative.

Natura (ricognitiva o innovativa) delle disposizioni. L'art. 1, commi 4 e 5, del dlgs n. 128/2015, scandisce l'efficacia temporale delle neo-introdotte disposizioni in materia di abuso del diritto, prevedendo, dapprima (i) la salvezza degli accertamenti e controlli in materia di diritti doganali, oggetto di disciplina armonizzata a livello Ue, e, di seguito (ii) l'applicazione anche ad operazioni poste in essere prima del 1° ottobre 2015, per le quali a tale data non sia stato notificato il relativo atto impositivo, conformemente al principio del tempus regit actum, per il quale la normativa sopravvenuta si applica a ciascun procedimento amministrativo non ancora concluso mediante l'adozione dell'atto finale.

È evidente come la finalità della previsione sia quella di far salvi il maggior numero possibile di accertamenti, anche se tale modus operandi non appare pienamente conforme ai principi generali dell'ordinamento, come interpretati anche dalla Corte di cassazione. Ed infatti, disciplinare temporalmente l'ambito applicativo di una norma può certamente avere un senso allorché la stessa sia effettivamente qualificabile come «sopravvenuta», con valenza innovativa. Il punto è che le norme introdotte in materia di abuso del diritto dall'art. 10-bis della legge n. 212/2000 non appaiono qualificabili come innovative bensì ricognitive di principi che la stessa Corte di Cassazione ha a più riprese avuto modo di qualificare come «immanenti» nell'ordinamento, in quanto immediatamente derivanti dalla Costituzione e a essa coevi. Del resto, come già affermato dalla Corte di cassazione (sent. n. 21095/2004), è la stessa funzione della propria

Cosa cambia

- Codificazione dell'abuso del diritto e unificazione con l'elusione tributaria
- Abrogazione dell'art. 37-bis del dpr n. 600/1973
- Possibilità di proporre interpello ordinario in materia di abuso
- Obbligo di contraddittorio preventivo
- Non rilevanza d'ufficio
- Possibilità di rimborso per i soggetti «terzi» che abbiano pagato imposte a seguito di operazioni abusive
- Prevalenza di specifiche disposizioni tributarie rispetto all'abuso del diritto
- Irrilevanza penale delle fattispecie abusive

giurisprudenza, costituente il c.d. diritto vivente (tra cui deve includersi la giurisprudenza sull'abuso del diritto, a partire dalle celebri sentenze nn. 30055 e 30057 del 2008), a essere meramente ricognitiva dell'esistenza e del contenuto di una regola, nel caso di specie ricavabile dall'art. 53 della Costituzione, e non già creativa della stessa regola, con la conseguenza che la ricognizione non può che avere efficacia retroattiva.

Da ciò discende che non solo l'istituto dell'abuso del diritto, ma anche il correlato obbligo di contraddittorio ed il principio del legittimo risparmio d'imposta appaiono applicabili a prescindere dalla scansione temporale fornita dal testo normativo.

Rilevanza d'ufficio. Il nuovo art. 10-bis, al comma 9, chiarisce opportunamente che l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, che non è pertanto rilevabile d'ufficio; di contro, il contribuente ha l'onere di dimostrare, prioritariamente in sede di contraddittorio preventivo, l'esistenza delle ragioni extrasfiscali, non marginali, utili a dimostrare la non abusività della propria condotta.

Sulla base di tale previsione, è evidente come l'Amministrazione finanziaria possa procedere al disconoscimento di operazioni economiche finalizzate essenzialmente al risparmio d'imposta soltanto laddove abbia dimostrato, in sede di contestazione, tale connotato e sempre previo contraddittorio (applicabile in via generalizzata in ragione di quanto detto in precedenza). Tale basilare regola, di civiltà processuale, non ha purtroppo trovato sino ad ora applicazione, con numerose pronunce giurisprudenziali, sia di merito che di legittimità, dichiarative della abusività di operazioni non già contestate dall'Amministrazione finanziaria come tali.

Secondo tale filone giurisprudenziale, il giudice può sempre interpretare la legge, indipendentemente dalle va-

L'abuso del diritto (ar. 10-bis legge 212/00)

«Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni».

lutazioni dell'Amministrazione finanziaria, di fatto costruendo ex novo una contestazione abusiva in sede processuale. Ma se tale possibilità appare quantomeno dubitabile in sede di merito, è evidente la sua erroneità in sede di legittimità, dal momento che dichiarare un comportamento come elusivo inevitabilmente implica una valutazione di fatti e comportamenti preclusi in tale sede (non è un caso se è in una fase preventiva rispetto all'accertamento che al contribuente deve essere chiesta spiegazione delle ragioni «fattuali» alla base del proprio comportamento), prima ancora del loro inquadramento all'interno della categoria giuridica. Nell'ordinamento tributario è l'Amministrazione finanziaria a dovere rettificare le dichiarazioni presentate dal contribuente, entrando nei fatti al fine di apprezzare comportamenti elusivi, con l'eventuale successiva fase giurisdizionale posta a valutazione degli atti dell'Amministrazione. Il criterio introdotto con il comma 9 appare perfettamente coerente con tale inquadramento.

Irrilevanza penale delle operazioni abusive. Ai sensi dell'art. 10-bis, comma 13, della legge n. 212/2000, le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, ferma restando l'applicazione di sanzioni amministrative. Come chiarito anche dalla relazione di accompagnamento

al dlgs n. 128/2015, la norma è volta a dare attuazione al criterio direttivo di cui all'art. 8, comma 1, della legge delega, n. 23/2014, secondo cui il governo era chiamato ad individuare i confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie.

Il tema della rilevanza penale dell'elusione/abuso è particolarmente complesso e dibattuto, con la giurisprudenza che è giunta a distinguere tra ipotesi di elusione codificata, riconducibile all'art. 37-bis del dpr n. 600/1973, e reputata inquadabile nella fattispecie penale della dichiarazione infedele, di cui all'art. 4 del dlgs n. 74/2000, ed elusione non codificata, riconducibile al principio immanente dell'abuso del diritto, penalmente non rilevante in assenza di un preciso riferimento normativo a riguardo. È evidente come la rilevanza penale dell'elusione codificata fosse di per sé assai criticabile nel preesistente sistema, dal momento che il reato di dichiarazione infedele presuppone la contestazione di una violazione di un divieto tributario e il fine di evadere le imposte, presupposti entrambi insussistenti in caso di elusione.

Sotto questo aspetto, il comma 13 introduce certamente una previsione di carattere innovativo, che si presta ad alcune interessanti riflessioni, con la necessità di operare una distinzione tra contestazioni tributarie future e con-

testazioni pregresse. In ottica futura, è evidente che l'abrogazione dell'elusione ed il suo assorbimento nel più generale principio dell'abuso impediranno l'insorgenza di procedimenti penali a fronte di contestazioni basate sull'art. 10-bis. In ottica pregressa, invece, la situazione si appalesa più complessa in ragione della coesistenza della specie dell'elusione accanto al genus dell'abuso.

In altre parole, appare possibile sostenere che la sopravvenuta positivizzazione dell'irrelevanza penale dell'abuso può trovare applicazione anche a fattispecie pregresse, nell'ottica del favor rei di cui all'art. 2, comma 2, c.p., a mente del quale nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato, e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali. Tale disciplina trova fondamento, da un lato, nel richiamato principio del favor rei, che comporta l'applicazione della legge favorevole al reo, e, dall'altra, nel principio d'uguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione. Il vero punto è stabilire se, con riferimento alle fattispecie ricadenti nell'abrogato art. 37-bis, ci si trovi oggi di fronte ad una abolitio criminis, con le conseguenze di cui si è sopra detto in termini di non punibilità e di cessazione dell'esecuzione della condanna e degli effetti penali, o esclusivamente di fronte ad una ipotesi di modificazione delle norme penali, con le conseguenze di cui all'art. 2, comma 4, c.p., per il quale se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, con conseguente permanenza degli effetti di una sentenza irrevocabile di condanna. A tal proposito, guardando alla struttura delle norme interessate, è possibile constatare che tutti gli elementi della precedente disciplina penale di «creazione» giurisprudenziale, riconducibile, pur con tante critiche e difficoltà interpretative, all'elusione codificata ex art. 37-bis, successivamente all'esplicita abrogazione di tale ultima previsione sono oggi ricompresi nella nuova fattispecie di abuso, penalmente rilevante, con la conseguenza che pare potersi propendere per un'abolitio criminis, da far rilevare al Pm in sede di indagini al fine di ottenere un'archiviazione del procedimento ovvero, nell'ipotesi di non accoglimento ad opera del pm, da riproporre in sede processuale onde ottenere una pronuncia di assoluzione perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato.

— Riproduzione riservata —