

## Elusione fiscale: certezza del diritto e sanzionabilità penale <sup>1</sup>

**Angelo Cuva**

Avvocato - Docente di Scienza delle Finanze - Università di Palermo

Elusione fiscale ed abuso del diritto costituiscono dei temi particolarmente critici sotto il profilo della tutela del contribuente a causa della mancanza, nel nostro ordinamento, di una normativa completa e puntuale in materia che ha favorito una supplenza giurisprudenziale (comunitaria e nazionale) non sufficiente ad eliminare un contesto di elevata incertezza del diritto che refluisce negativamente sulla pianificazione fiscale dei comportamenti degli operatori economici.

Com'è noto il fenomeno dell'elusione fiscale, che si inquadra tra gli effetti economici delle imposte microfinanziari, ha avuto nel tempo una evoluzione fenomenologica e concettuale <sup>2</sup> per la quale da mero comportamento di astensione con cui il contribuente potenziale evitava di porre in essere il presupposto d'imposta per non subire la relativa tassazione si è trasformato in una serie di condotte più complesse ed articolate volte ad evitare o a ridurre l'imposizione prevista per la fattispecie tipica. Ciononostante riteniamo che tale reazione del contribuente mantenga sempre quella connotazione originaria di comportamento legittimo (*secundum o extra legem*) <sup>3</sup> che non contrasti alcuna specifica disposizione impositiva e che la contrappone all'evasione fiscale qualificata quale condotta illegale (*contra legem*).

<sup>1</sup> Questo lavoro riproduce, con alcuni aggiornamenti, il testo della relazione tenuta al Convegno su "Nuove disposizioni fiscali e tutela del contribuente" (Agrigento, 2012) organizzato da: Associazione Magistrati Tributarî Sez. Sicilia, Camera di Commercio di Agrigento, Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Agrigento, Ordine degli Avvocati di Agrigento.

<sup>2</sup> Sul tema ci permettiamo di rinviare a A. Cuva, *Elusione fiscale: evoluzione concettuale e strategie di contrasto*, in *Dirigenza Bancaria*, 1998, n. 68, p. 42.

<sup>3</sup> La dottrina che si è occupata dell'inquadramento concettuale originario dell'elusione la ha definita quale "strumento di riduzione legale dell'imposta" (G. Stefani, *Economia della finanza pubblica*, Cedam, 1994, p. 245) rilevando che "l'essenza" di tale fenomeno sta nella circostanza "che attraverso un determinato procedimento intenzionale fin da principio, venga posto in essere un fatto che non integri i presupposti per la imposizione oppure attenui la grossezza dell'imposta dovuta" (E. Blumenstein, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. it. di F. Forte, Giuffrè, 1954).

Anche gli autori che di recente si sono confrontati con le nuove forme di manifestazione del fenomeno hanno rilevato, tra l'altro, che "l'elusione non solo avviene alla luce del sole, riguarda il regime giuridico di circostanze regolarmente dichiarate, ma è addirittura **un comportamento lecito, conforme alla normativa vigente** (R. Lupi, "Per l'abuso del diritto non scattano le sanzioni", in *Il Sole-24 Ore*, 28.5.2009); in tale direzione si veda anche la posizione assunta dall'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (Circolare 13/IR del 6.2.2010) che nell'esprimersi per la inapplicabilità di sanzioni amministrative e penali ai "comportamenti abusivi" rilevano che in questi si "realizza un uso "distorto" ma **lecito** di uno strumento giuridico senza alcuna alterazione della realtà (*immutatio veri*)".

In tale ambito bisogna, quindi, osservare che se è comprensibile e giustificabile la reazione degli ordinamenti alla citata evoluzione qualitativa e quantitativa del fenomeno elusivo volta a contrastarne gli effetti economici negativi (in termini di riduzione del gettito tributario) attraverso la introduzione di norme (di portata generale o particolare) che stabiliscono (sulla base di criteri chiari e determinati) la tassazione dei comportamenti elusivi, non può considerarsi conseguenza automatica e legittima la loro sanzionabilità in sede amministrativa o addirittura penale.

In particolare si deve evidenziare che nel nostro sistema tributario le modalità di contrasto del fenomeno *de quo* non si sono sostanziate sin dall'origine nella introduzione di un principio generale antielusione fondato sul divieto dell'abuso del diritto, esplicitandosi per un ampio periodo nella previsione di disposizioni particolari che si contrapponevano alla realizzazione dei singoli comportamenti elusivi.

Soltanto alla fine degli anni 80' il legislatore italiano si orientò verso la introduzione di una norma generale antielusiva tentando anche, con un disegno di legge presentato dal Governo nel 1988 (Atto Senato n. 1301), di fornire una precisa definizione del fenomeno stesso<sup>4</sup>. Com'è noto tali previsioni non furono convertite in legge e solo successivamente venne introdotta con l'art. 10, c. 1, della L. n. 48/1990, la disciplina antielusiva poi trasfusa nell'attuale art. 37 *bis* del D.P.R. n. 600/1973. Questa norma, però, come abbiamo avuto già modo di osservare in altre occasioni, pur individuando dei principi aventi portata generale ne circoscrive l'applicabilità a particolari fattispecie tassativamente elencate non assurgendo, per tale limite, al rango di clausola generale antielusiva; essa, per altro verso, non si occupa del profilo sanzionatorio che è stato, invece, toccato dall'art. 16 del D.Lgs. n. 74/2000<sup>5</sup>, che potrebbe fare ipotizzare una attrazione dell'elusione nella sfera dei comportamenti penalmente rilevanti.

Attrazione che risulta, a nostro parere, assolutamente contrastante con la natura del fenomeno elusivo e con i principi costituzionali della riserva di legge (art. 23) e di tassatività (art. 25, c. 2).

Si deve a tal proposito, da un lato, ribadire che l'elusione anche se qualificata come condotta abusiva volta ad ottenere un risparmio d'imposta non contrasta espressamente alcuna specifica disposizione impositiva<sup>6</sup>; dall'altro osservare che manca la norma precet-

<sup>4</sup> L'art. 31, 1° comma, di tale disegno di legge stabiliva che "si ha elusione quando le parti pongono in essere uno o più atti giuridici collegati al fine di rendere applicabile una disciplina tributaria più favorevole di quella che specifiche norme impositive stabiliscono per la tassazione dei medesimi risultati economici che si possono ottenere con atti giuridici diversi da quelli posti in essere".

<sup>5</sup> "Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive".

<sup>6</sup> Lo stesso disegno di legge delega al Governo per la revisione del sistema fiscale ( nelle sue varie versioni, e per ultimo con l'art. 3, c. 1, del Disegno di legge A.S. 3519 del 15.10.2012) afferma il principio per il quale la "condotta abusiva" deve essere definita "come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, **ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione**".

to e, cioè, la disposizione penale che costituisce ed individua nel dettaglio la fattispecie legale dell'elusione fiscale prevedendone conseguentemente la sanzionabilità <sup>7</sup>.

Questo contesto di carenza ed asistematicità normativa, combinato con i citati interventi di supplenza della giurisprudenza della Corte di Giustizia europea e della Corte di Cassazione che hanno affermato la presenza di un principio generale antielusivo immanente all'ordinamento comunitario ed a quello interno (fondati rispettivamente sul divieto dell'abuso del diritto e sul rispetto dei principi costituzionali della capacità contributiva e della progressività) e con altri non uniformi arresti giurisprudenziali della Suprema Corte in tema di sanzionabilità penale dell'elusione fiscale <sup>8</sup>, rende necessario ed urgente un intervento normativo che elimini le gravi condizioni di incertezza richiamate *in limine*.

Tale esigenza è confermata, anche, dalle numerose proposte di legge presentate con riferimento alla modifica dell'art. 37 *bis* del D.P.R. n. 600/1973 che sono state espressamente motivate "dalla necessità di dare certezza agli operatori economici ed alla stessa amministrazione finanziaria" <sup>9</sup>.

Si ritiene, però, in considerazione dell'ampiezza e complessità della tematica che investe vari aspetti del nostro ordinamento tributario, che tale intervento normativo non possa essere realizzato attraverso la modifica od integrazione non coordinata di singole disposizioni (tra cui l'art. 37 *bis*) ma debba avere una natura sistematica collocandosi all'interno del disegno di delega per la revisione del sistema fiscale all'esame del Parlamento.

In tale direzione si deve constatare che sia il testo originario della delega che quello più recente, recependo tale esigenza, contengono una disposizione volta ad affidare al Governo "la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto". Riteniamo però, a tal proposito, che l'intervento del legislatore delegante debba necessariamente individuare principi direttivi (fra loro armonici) che riguardino, con una visione unitaria, sia il profilo della chiara definizione e determinazione del fenomeno elusivo che quello sanzionatorio. Sotto il primo aspetto le indicazioni fornite al Governo - che, tra l'altro, stabiliscono espressamente il principio secondo il quale la condotta abusiva dovrà essere definita "come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio

<sup>7</sup> Sul tema più ampiamente si v. A. Cuva, *Le violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie e l'adeguamento al parere del comitato per l'applicazione delle norme antielusive*, in *Sicilia Impresa*, 2001, pp. 25, 26; S. Piccioli, *L'abuso del diritto: profili di una fattispecie non penalmente rilevante*, in *Abuso di diritto o diritto di abuso?* p. 51 ss., a cura di S. Tutino, Fondazione Bruno Buozzi; S. Screpanti, *L'elusione e l'abuso del diritto nell'attività di verifica fiscale: prudenza e concretezza di un approccio pragmatico*, ivi, p. 63 ss.. Quest'ultimo autore rileva espressamente che nei fenomeni elusivi "manca una diretta infrazione di una regola normativa e, quindi, un illecito giuridico, per cui criminalizzare comportamenti del genere potrebbe urtare fortemente contro il principio di tassatività che discende dall'art. 25 della Costituzione".

<sup>8</sup> Cfr., tra le altre, Cass., Sez. Trib., n. 22994 del 12.11.2010, Cass. II Sez. Pen., n. 7739 del 28.2.2012.

<sup>9</sup> Proposta di legge d'iniziativa del deputato M. Leo (presentata il 18/6/2009, Camera dei Deputati n. 2521).

d'imposta, **ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione**" e che debba essere garantita "la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale" - appaiono esaustive.

Per quanto, invece, attiene al secondo profilo il testo più recente della delega non affronta il problema nell'ambito della citata disposizione riguardante la modifica della normativa antielusiva, ma in quello relativo alla revisione del sistema sanzionatorio penale limitandosi a stabilire che i decreti delegati dovranno individuare i "confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie". Tale scelta ci induce ad esprimere alcune considerazioni critiche.

Innanzitutto, in termini di tecnica normativa, non appare, ancora una volta, rispondere a criteri di sistematicità, coerenza e chiarezza spostare al di fuori della specifica disciplina antielusiva le problematiche attinenti la sanzionabilità o meno dei comportamenti da essa individuati; non vi è dubbio, infatti, che l'applicazione di sanzioni a determinate condotte discende direttamente dal contenuto e dalla portata delle norme che ne definiscono le caratteristiche e la qualificazione giuridica. In questo senso l'esigenza, divenuta ormai una necessità, di introdurre nel nostro ordinamento una disciplina chiara ed unitaria del fenomeno elusivo non risulta soddisfatta dalla scelta di affrontare il delicato profilo sanzionatorio attraverso un separato ed autonomo intervento in un corpo normativo diverso (quello riguardante il sistema penale-tributario) e senza definire, già in sede di delega, in modo armonico con i principi indicati con riferimento alla definizione della condotta, la sanzionabilità o meno dei comportamenti in questione. Una conferma di tali criticità è già rinvenibile nel conflitto, o nella mancanza di coerenza, tra le citate disposizioni che affermano che la condotta abusiva non si pone "in contrasto con alcuna specifica disposizione" (e che sia legittimo perseguire un risparmio d'imposta) e quelle che invece sembrano ipotizzare una rilevanza della stessa nell'ambito del sistema sanzionatorio penale-tributario.

Alla luce di tali rilievi riteniamo che il legislatore debba rivedere, sul punto, il suo orientamento ritornando a quell'approccio unitario che lo aveva portato ad indicare espressamente nella versione originaria della delega (in particolare nella norma specificamente dedicata alla "Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale <sup>10</sup>) il principio della esclusione della "rilevanza penale dei comportamenti ascrivibili a fattispecie abusive".

Solo attraverso questo tipo di approccio si potranno definitivamente rimuovere quelle condizioni di assoluta incertezza, dalle quali hanno preso le mosse le riflessioni del nostro intervento, che incidono negativamente sui diritti dei contribuenti e determinano una sempre minore competitività fiscale del nostro Paese.

---

<sup>10</sup> Art. 6 dello schema di Disegno di legge delega recante disposizioni per la revisione del sistema fiscale.