

Bruno BURATTI

Generale di Brigata - Capo del III Reparto Operazioni - Comando Gen. della Guardia di Finanza

ELUSIONE FISCALE E ABUSO DEL DIRITTO. L'ESPERIENZA OPERATIVA DELLA GUARDIA DI FINANZA

In ambito tributario, la nozione di “abuso del diritto”, frutto di una costruzione interpretativa di matrice giurisprudenziale, è sostanzialmente assimilabile a quella di elusione fiscale. La condotta “abusiva” si sostanzia, quindi, nell’impiego di una norma giuridica allo scopo di conseguire finalità diverse da quelle proprie, utilizzando schemi contrattuali ed istituti dell’ordinamento per aggirare le disposizioni previste dalla normativa fiscale.

Alcuni ordinamenti (come, ad esempio, quello tedesco) hanno scelto di contrastare le condotte abusive prevedendo un principio generale in funzione antielusiva, applicabile in concreto ad ogni possibile fattispecie aventi finalità di aggirare gli obblighi impositivi. Il legislatore italiano ha, invece, adottato un percorso metodologico diverso, prevedendo, all’art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, una norma antielusiva “semi-generale”, che consente all’Amministrazione finanziaria di disconoscere l’indebito risparmio fiscale connesso alla realizzazione di fattispecie elusive specificamente individuate.

La formulazione giurisprudenziale nazionale del principio di abuso del diritto origina dalle pronunce della Corte di Giustizia europea. Tra il 2005 ed il 2008, la Corte di Cassazione ha sostenuto, in numerose decisioni, l’esistenza di questo principio, facendo principalmente rinvio proprio alla giurisprudenza comunitaria. Nel dicembre 2008, la Corte di Cassazione ha emanato, a Sezioni Unite, tre sentenze con cui ha affermato che nel nostro ordinamento tributario è immanente un generale principio antiabuso la cui fonte è costituita dai principi di capacità contributiva e di progressività sanciti nell’art. 53 della Costituzione.

L’esperienza operativa maturata dalla Guardia di Finanza nel contrasto ai fenomeni “elusivi” ed “abusivi” evidenzia che la maggior parte delle proposte di recupero a tassazione trovano fondamento nell’applicazione dell’art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973, nel cui ambito sono stati formulati rilievi fondati anche sull’applicazione del principio del divieto di abuso del diritto, riguardanti fattispecie articolate e complesse di pianificazione fiscale molto aggressive.

Il ricorso al principio del divieto di abuso del diritto nell’ambito delle verifiche fiscali è ispirato ai principi di prudenza e concretezza, in aderenza agli indirizzi giurisprudenziali che si sono succeduti nel tempo. In tali circostanze, la constatazione delle violazioni da parte delle unità operative della Guardia di Finanza è sempre frutto di un approccio pragmatico, che viene, peraltro, precedentemente condivisa con l’Agenzia delle Entrate, anche a livello centrale.

Sul tema della rilevanza sanzionatoria delle condotte elusive e abusive, occorre distinguere il piano amministrativo, da quello penale. Con le richiamate sentenze del 2008, la Corte di Cassazione ha integralmente confermato gli avvisi di accertamento emanati dagli Uffici finanziari e le sanzioni amministrative irrogate.

Sotto il profilo della rilevanza penale delle condotte abusive, si è sviluppato nel corso degli anni un significativo dibattito dottrinale ed una giurisprudenza altalenante. Sia la dottrina che la giurisprudenza, infatti, oscillano tra l’orientamento secondo cui le condotte elusive o che integrano gli estremi dell’abuso del diritto debbano essere sanzionate anche penalmente, cui si contrappone quello volto a sostenere che nessuna sanzione possa essere irrogata al soggetto che realizza tali condotte, salvo ovviamente il recupero delle maggiori imposte.

Avverso la possibilità che una pratica elusiva possa integrare l’ipotesi delittuosa di cui all’art. 4 del D.Lgs 74/2000 sono state sollevate diverse obiezioni, ma quella maggiormente significativa risiede nella presunta incompatibilità di una possibile rilevanza di natura penale con il principio di tassatività delle norme penali.

L’argomento più forte a sostegno della rilevanza penale della elusione è rappresentato, seppure in maniera implicita, dall’art. 16 del D.Lgs. 74/2000 che esclude la punibilità in caso di adeguamento al parere dell’Amministrazione finanziaria richiesto tramite procedura di interpello. Tale argomento è stato recepito dalla sentenza n. 7739 del 28

febbraio 2012 della Corte di Cassazione, che ha ritenuto compatibile l'incriminazione delle condotte qualificabili quali elusive per effetto dell'art. 37-bis con il principio della riserva di legge. Infatti, ad avviso della Corte, se l'elusione non avesse rilevanza penale, il citato art. 16 non avrebbe alcuna ragion d'essere poiché *“non vi sarebbe necessità di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento se l'elusione fosse irrilevante dal punto di vista penale”...non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge”*.

Le esigenze di certezza del diritto hanno, da ultimo, indotto ad introdurre nel nostro ordinamento giuridico una definizione generale dell'abuso del diritto, applicabile per tutti i tributi, contenuta nel disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale (AC 5291). La disposizione accoglie molti profili consolidati in dottrina ed in giurisprudenza ed è finalizzata a contemperare l'aspettativa delle imprese di operare in un quadro più stabile e certo con la necessità per il Fisco di disporre di uno strumento più efficace per la lotta ai fenomeni elusivi.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

Ufficio Stampa Tel. 06.36.721.295 - Cell. 3474747418

ufficiostampa@odcec.roma.it - www.odcec.roma.it