

**Audizione 27 aprile 2011 Presidente del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili - Dott. Claudio Siciliotti
Presso la Commissione Finanze della Camera dei Deputati**

Testo di accompagnamento alla relazione del Presidente, Dott. Claudio Siciliotti

PREMESSA

Innanzitutto un ringraziamento sentito al presidente della Commissione ed a tutti i suoi componenti per questa opportunità di interlocuzione su di un tema che è di notevole importanza, quale si presenta il c.d. "abuso del diritto" per una corretta gestione del rapporto tra fisco e contribuente.

Abbiamo letto i dati presentati dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, secondo cui, su circa 3.000 controlli effettuati in chiave antiabusiva, l'Agenzia delle entrate avrebbe contestato non più di 40 casi di abuso del diritto.

Questi numeri potrebbero far pensare a una rilevanza tutto sommato marginale della questione, ma non è affatto così.

Non dubitiamo certo della correttezza delle statistiche citate dall'Agenzia, ma supponiamo si riferiscano ai casi in cui l'abuso del diritto è stato l'unico presupposto di diritto su cui si è fondata la contestazione e non tenga invece conto di tutti i casi in cui l'abuso del diritto viene richiamato insieme ad altri, quali ad esempio l'[art. 37-bis](#) del DPR 600/1973 o l'[art. 20](#) del DPR 131/1986.

La comune esperienza dei moltissimi commercialisti italiani che svolgono attività di consulenza e assistenza tributaria è infatti quella di un frequente richiamo, nelle prassi di accertamento degli uffici di questi ultimi due anni, del principio generale "anti-abuso" che la giurisprudenza della Cassazione ha ritenuto di rinvenire nel disposto dell'[art. 53](#) della Costituzione.

Proprio perché la questione dell'abuso del diritto si inserisce nel più ampio contesto di un rapporto tra fisco e contribuente che deve essere basato il più possibile su regole certe e, prima ancora, dovrebbe fondarsi sul convincimento da parte del contribuente della ragionevolezza del sacrificio individuale che viene ad esso imposto nel nome dell'utilità comune che tale sacrificio produce, approfittiamo di questa occasione per portare all'attenzione della Commissione alcune brevi riflessioni a ciò finalizzate, prima di affrontare lo specifico tema dell'abuso del diritto.

PRESSIONE FISCALE E CONTI PUBBLICI

Un rapporto sereno tra fisco e contribuente necessita anzitutto di una pressione fiscale che non sia vissuta dal contribuente come vessatoria.

Per non essere vessatoria, la pressione fiscale esercitata sul cittadino deve trovare una adeguata rispondenza nel livello di servizi e tutele sociali collettive assicurate in cambio, nonché nelle modalità di ripartizione tra diverse tipologie di contribuenti del prelievo complessivo.

Nel 2010, la pressione fiscale "ufficiale" si è attestata al 42,39%; un dato, già molto significativo in termini comparativistici con gli altri Paesi europei, che sale addirittura al 51,63% se si depura il PIL della componente di economia sommersa, ossia quella parte di economia che, ragionevolmente, non risulta gravata da alcun tipo di pressione fiscale.

Sulla base delle previsioni del Documento Economico Finanziario, quest'anno nei prossimi la pressione fiscale "ufficiale" non diminuirà; anzi crescerà seppur di poco: 42,45% nel 2011 (+0,06%), 42,71% nel 2012 (+

0,32%), 42,56% nel 2013 (+ 0,17%) e 42,43% nel 2014 (+ 0,04%).

Alternative d'altro canto non paiono esservene, atteso che anche con questa pressione fiscale manterremo deficit pubblici mai inferiori ai 45 miliardi di euro che andranno ulteriormente ad alimentare un debito pubblico in continua crescita.

I rapporti percentuali ci parlano di conti che tengono ed in leggero miglioramento ed è indiscutibile che la politica di rigore finanziario, voluta e difesa dal Ministro dell'Economia, Giulio Tremonti, sia un punto di partenza importante.

I valori assoluti ci parlano però di ben altro e l'obiettivo del pareggio di bilancio pare assai più distante di quello che sembra: senza correzioni, ossia senza ulteriori sacrifici sul lato della spesa, il 2014 chiuderà con un rapporto deficit/PIL al 2,61% che, detto così, sembra persino positivo, ma che, in termini assoluti, significa una emorragia di ulteriori 45.889 miliardi di euro annui che andranno a stratificarsi su un debito pubblico che punta ormai con decisione alla soglia psicologica dei 2.000 miliardi di euro.

Da questo punto di vista, l'ambizioso progetto del pareggio di bilancio nel 2014 è molto più lontano di quanto non ce lo faccia sembrare l'espressione "0,5% di PIL in due anni": qua si tratta di trovare circa 50 miliardi senza però alzare ulteriormente una pressione fiscale che, per i numeri sopra ricordati, potrà forse non essere diminuita per senso di responsabilità, ma, per quello stesso senso di responsabilità, non può certo essere aumentata.

Per lo meno, non senza pagare un prezzo salatissimo in termini di lesione del patto tra Stato e cittadini.

Se la situazione dei conti pubblici rende oggettivamente impossibile una pur auspicabile riduzione della pressione fiscale complessiva nel breve periodo, è evidente che bisogna quanto meno concentrarsi su quelle storture che determinano oggettivi disequilibri nella distribuzione del carico fiscale tra diverse forme di capacità contributiva e che contribuiscono non poco a rendere odioso il sistema fiscale al cittadino.

Perché, il cittadino onesto e responsabile può anche comprendere l'inevitabilità di una pressione fiscale elevata, ma in nessun caso sarà disposto ad accettare distribuzioni irrazionali, quando non addirittura inique, di quella pressione.

Oggi, il nostro sistema fiscale è palesemente sbilanciato tra il livello di tassazione che grava sui redditi di lavoro e produzione, ossia i redditi dei lavoratori dipendenti, dei liberi professionisti e delle imprese, e il livello di tassazione che grava sui redditi di derivazione patrimoniale, ossia quelli che vengono ritratti dall'impiego di capitali finanziari o dalla gestione di beni immobili.

Fino al 1997 non era così: si è cominciato con l'introduzione dell'IRAP e si prosegue tutt'oggi con l'introduzione della c.d. "cedolare secca sugli immobili".

Guadagnare 10.000, 50.000 o 100.000 euro di reddito dal proprio lavoro, dalla propria attività libero professionale o dalla propria attività imprenditoriale, oppure guadagnarli come rendita del proprio patrimonio finanziario o del proprio patrimonio immobiliare, non è indicativo di un medesimo livello di ricchezza e, quindi, di capacità contributiva: è del tutto evidente che ci sono differenze oggettive di ricchezza e capacità contributiva a favore di chi può ritrarre una rendita da un patrimonio.

Seppur in modo disorganico e forse persino involontario, negli ultimi quindici anni abbiamo costruito - e, come accennato, continuiamo a farlo anche oggi - un sistema fiscale che premia la rendita e penalizza il lavoro e la produzione, garantendo così tutela e vantaggi non già al risparmio, ma piuttosto a chi ha già risparmiato, rendendo viceversa assai più difficile risparmiare a chi non lo ha ancora fatto, a cominciare dai giovani.

Non ci soffermiamo oltre su questi temi che, ovviamente, abbiamo sollevato e solleviamo anche nell'ambito dei tavoli sulla riforma fiscale istituiti dal Ministro Tremonti, cui partecipiamo, ma è fondamentale che il Parlamento sia adeguatamente consapevole di queste elementari verità.

Le campagne politico-mediatiche che periodicamente sono state avviate in questi anni sulla necessità di redistribuire il carico fiscale tra "poveri" e "ricchi" sono sempre state viziate dalla palese mancanza di consapevolezza del fatto che, oggi come oggi, solo i redditi di lavoro dipendente ed autonomo confluiscono nel reddito complessivo che deve essere dichiarato con il modello Unico o con il modello 730, scontando le relative aliquote IRPEF progressive.

Viceversa, la generalità dei redditi di derivazione patrimoniale, da ultimo le locazioni di immobili, è sottratta alla tassazione ordinaria e assoggettata a regimi fiscali sostitutivi assai più favorevoli, di modo che ogni intervento sulle aliquote finisce per colpire non i più ricchi, ossia coloro che ritraggono redditi dal proprio patrimonio, ma coloro che ritraggono buoni redditi dal proprio lavoro: la famosa classe media che, non a caso, va scomparendo.

LOTTA ALL'EVASIONE E "OPPRESSIONE FISCALE"

La diminuzione della percezione di iniquità del sistema fiscale e, conseguentemente, la facilitazione di un rapporto più sereno tra fisco e contribuente passa, paradossalmente, anche per una sempre più efficace lotta all'evasione fiscale.

Diciamo "paradossalmente" perché è proprio la lotta all'evasione a creare, sia attraverso i controlli, sia, più ancora, attraverso l'esagerazione nell'introduzione di adempimenti a carico dei contribuenti, ad innescare uno dei classici fronti di conflitto tra questi ultimi e l'Erario.

Tuttavia, considerati i livelli di evasione che contraddistinguono il nostro Paese, essa rappresenta un passaggio conflittuale ineludibile che necessita soltanto di essere gestito con oculatezza e apertura al dialogo, abbinando ferma determinazione a consapevolezza, in chi è chiamato a svolgere questo ruolo, di star svolgendo una algida funzione tecnica e non una nobile missione etica, posto che la natura etica del prelievo tributario (e, quindi, la riprovazione morale che merita l'evasore e l'elusore) non è intrinseca al prelievo stesso, ma è determinata dal modo in cui la politica lo impiega sul lato della spesa.

Negli ultimi anni, i dati del recupero della lotta all'evasione sono stati in costante crescita e questo è un merito che va ascritto anzitutto all'Agenzia delle entrate e alla Guardia di Finanza.

Il Direttore dell'Agenzia delle entrate, Attilio Befera, ha dato un grande impulso anche all'attività di riscossione, coordinandone assai meglio di quanto non avveniva in passato l'attività con quella dell'accertamento e portando così risultati che sono sotto gli occhi di tutti.

Naturalmente, l'obiettivo prospettico non deve essere solo recuperare di più in termini assoluti, ma recuperare altrettanto con però un minore ricorso ad adempimenti, presunzioni e vincoli burocratici che gravano oggi in modo eccessivo su cittadini e imprese.

Anche noi, se fossimo incaricati di recuperare il massimo gettito possibile dall'evasione fiscale, saremmo probabilmente portati a vedere come tollerabili norme che, diversamente, valuteremmo forse come eccessivamente pervasive, oppure come accettabili adempimenti che, diversamente, valuteremmo come inutilmente ridondanti.

È inevitabile, così come è evidente a tutti che solo dall'accettazione del dialogo, anche critico, tra soggetti che si approcciano ad un medesimo problema da punti di vista diversi, si può giungere a una visione

complessiva del problema e, da qui, alla individuazione di soluzioni non sbilanciate in un senso o nell'altro.

Recentemente, proprio relazionando a questa Commissione, il Ministro Tremonti ha dichiarato che vi è la necessità di liberare le imprese dal "rischio di oppressione fiscale" in cui ci troviamo ora.

Siamo talmente d'accordo con il Ministro Tremonti, sul fatto che ci troviamo in un sistema legislativo sempre più attento alla riscossione e sempre meno alla giustizia, che questo allarme lo avevamo lanciato quattro mesi fa (correva il 14 gennaio) attraverso tutti i principali quotidiani economici del Paese.

Il nostro non era un j'accuse ai tanti funzionari civili e militari che si adoperano per il bene comune nell'amministrazione finanziaria, esattamente come non lo è di certo l'intervento del Ministro: era ed è null'altro che un segnale di allarme rispetto a una stratificazione di provvedimenti a senso unico, cumulatisi nel biennio 2009-2010, dopo la ventata di semplificazioni che aveva invece caratterizzato, nel 2008, l'inizio dell'attuale mandato del Ministro.

La lotta all'evasione fiscale giustifica senza dubbio alcuni sacrifici, ma gli eccessi, anche quando sono animati dalle migliori intenzioni, finiscono quasi sempre per rivelarsi controproducenti: queste cose i commercialisti le vedono prima (e, da interlocutori liberi e leali, le segnalano con lo spirito di chi sa che prevenire è meglio che curare) semplicemente perché, oltre che tecnici preparati e costantemente aggiornati sulle evoluzioni normative, sono, come ricordato proprio dall'Agenzia delle entrate, coloro che assistono oltre il 60% delle partite IVA italiane, curandone ogni adempimento del loro rapporto con il fisco.

Tra le molte cose da fare per invertire la rotta, senza cadere in eccessi opposti che minino l'efficacia della lotta all'evasione, si può partire da quelle che segnalammo lo scorso gennaio, venendo allora guardati con perplessità:

- semplificare gli adempimenti delle imprese che operano con l'estero, perché ci sono troppi modelli da presentare e un numero esagerato di dati richiesto ai fini della loro compilazione, a cominciare, ad esempio, dai modelli Intrastat;

- sbloccare la compensabilità dei crediti vantati dalle imprese verso le pubbliche amministrazioni con i loro debiti verso l'Erario;

- rimuovere l'obbligo, di ormai prossima entrata in vigore, di identificazione con il codice fiscale dei privati cittadini che effettuano acquisti di importo superiore a 3.600 euro, quanto meno quando pagano con mezzi diversi dal contante e quindi tracciabili.

Tra l'altro, quest'ultima ipotesi, da quanto si è letto di recente sulla stampa, sembrerebbe trovare già ora anche la condivisione dei vertici dell'Agenzia delle entrate.

Dopodiché, è chiaro, si tratta solo di alcuni esempi inquadrabili in ben più ampie ed articolate proposte che, nelle opportune sedi di confronto tecnico, ove auspicabilmente coinvolti, i commercialisti italiani sono senz'altro disponibili ad illustrare nel dettaglio.

ACCERTAMENTI ESECUTIVI E GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Se però, pur con un certo ritardo, si è arrivati ad ammettere già oggi la concretezza del "rischio oppressione fiscale" sulle imprese, cosa succederà al rapporto tra fisco e contribuente, a partire dal prossimo 1 luglio, quando entrerà in vigore una delle tante novità a senso unico del biennio 2009-2010, ossia i c.d. "accertamenti esecutivi"?

Una norma che non è certo improponibile di per se stessa, ma che tende a diventarlo in un sistema che non assicura alla giustizia tributaria le risorse necessarie per tenere il passo con l'accelerazione dei tempi della

riscossione, in tutti quei casi in cui il contribuente presenta ricorso.

L'amministrazione finanziaria lavora bene, ma è comunque soggetta a vincoli di risultato che la portano talvolta ad avere un atteggiamento opposto al principio garantista secondo cui "in dubio pro reo": è comprensibile e per certi versi inevitabile che ciò accada e proprio per questo esiste una giustizia tributaria "terza" tra amministrazione finanziaria e cittadino.

Le statistiche del 2010, recentemente presentate dal Presidente del Consiglio Superiore della Giustizia Tributaria, Daniela Gobbi, in occasione della giornata celebrativa della giustizia tributaria, ci dicono che il 41% dei ricorsi presentati dai contribuenti si sono conclusi con il riconoscimento delle loro ragioni e dell'infondatezza della pretesa erariale.

In valori assoluti, gli importi relativamente ai quali è stata data ragione ai contribuenti sono ammontati, sempre secondo la recente relazione del Presidente del Consiglio Superiore della Giustizia Tributaria a 5,7 miliardi di euro.

In un simile contesto, o si mette la giustizia tributaria nelle condizioni di non arrivare sistematicamente dopo la scadenza dei termini entro cui si deve pagare il 50% anche in caso di ricorso, o si gettano le basi perché il sistema privato delle imprese e dei cittadini finanzi ulteriormente il settore pubblico, che già finanzia con attese di anni prima di ricevere i dovuti pagamenti, con oltre 2 miliardi di euro all'anno di versamenti di imposte che si riveleranno poi non dovute, secondo il più classico e deprecabile solve et repete.

Così come già a fine 2010 ci era chiaro quel rischio di percezione di "oppressione fiscale" che sembra oggi da tutti condiviso, possiamo assicurare che ci è altrettanto chiaro il rischio di un "chi troppo vuole, nulla stringe" che sconteremo nel rapporto tra fisco e contribuenti degli anni a venire e che, alla fine, si rifletterà pure in negativo sul livello di evasione fiscale nel Paese, perché alimenterà a dismisura la percezione di un fisco non equo ed efficiente, ma iniquo e feroce.

Non fateci dire "l'avevamo detto, noi", perché quello che ci interessa non è piantare inutili e autoreferenziali bandierine, bensì poter essere utili al Paese; e l'utilità al Paese si determina solo quando c'è la possibilità di dire "l'abbiamo fatto, insieme".

Per mettere al passo la giustizia tributaria con poteri di accertamento sempre più pervasivi e tempi di riscossione sempre più serrati, stiamo studiando anche noi una serie di proposte che presenteremo in occasione della nostra Conferenza annuale di categoria del 25 maggio 2011 in Roma, cui ovviamente saremmo onorati di avere come illustri ospiti tutti i componenti di questa Commissione.

In questa sede, anticipo però che siamo assolutamente d'accordo con quanto asserito dal Consiglio Superiore della Giustizia Tributaria in merito alla necessità di mantenere i due gradi di giudizio, escludendo qualsivoglia ipotesi di sostituzione di un grado di giudizio con una procedura amministrativa di mediazione.

In una fase storica in cui, giustamente, si aumentano i poteri e l'efficacia dell'azione dell'amministrazione finanziaria, sarebbe davvero assurdo depotenziare le tutele giurisdizionali, dovendo semmai queste ultime essere del pari potenziate, prevedendo organici adeguati e livelli di competenza e specializzazione crescenti che soltanto una magistratura tributaria professionalizzata, nel vincolo della composizione multidisciplinare tra togati e laici di estrazione formativa sia giuridica che economica, può garantire.

La previsione di una fase di mediazione obbligatoria ci convince appieno, ma soltanto se concepita come fase prodromica al processo tributario e non come fase sostitutiva di uno dei due attuali gradi di

giudizio di merito.

Dal nostro punto di vista, non è il primo grado di giudizio a doversi trasformare in mediazione, ma la fase pre-contenziosa dell'accertamento con adesione: la centralità di questo istituto meriterebbe infatti che esso si svolgesse alla presenza di un mediatore, terzo sia rispetto al contribuente e chi lo assiste, sia rispetto all'Agenzia delle entrate.

CERTEZZA DEI DIRITTI E DEI DOVERI

Per funzionare, il rapporto tra fisco e contribuente ha comunque bisogno anzitutto di certezze su quelle che sono le regole del gioco, tema che ci avvicina a quello da cui siamo partiti a cui tra poco arriveremo, ossia l'abuso del diritto e la necessità di una sua regolamentazione.

La certezza non deve riguardare soltanto i diritti, ma anche i doveri.

Nel Documento di Economia e Finanza, presentato la scorsa settimana dal premier Silvio Berlusconi e dal Ministro dell'Economia Giulio Tremonti, il Governo si è impegnato ad introdurre nella Costituzione il vincolo della disciplina del bilancio.

Nel documento si legge infatti che, se è indubbio che l'art. 81 della Costituzione già impone di indicare i mezzi con i quali far fronte ai nuovi oneri di cui lo Stato si fa di volta in volta carico, ciò "non ha impedito di fare crescere in Italia il terzo, ora forse il quarto debito pubblico del mondo".

Per questo, si legge, sarà presentato e discusso in Parlamento un appropriato testo di riforma costituzionale.

La proposta del Governo ci sembra opportuna e ci trova d'accordo.

Essa è infatti in linea con quanto proposto dai commercialisti italiani, in occasione dell'ultimo congresso nazionale, svoltosi lo scorso ottobre 2010 a Napoli, quando è stato presentato un disegno di legge per elevare al rango di legge costituzionale lo Statuto del contribuente e per prevedere maggioranze parlamentari rafforzate, rispetto al mero 50% più uno dei consensi, per il varo di leggi di condono fiscale.

Dopo anni, per non dire decenni, di politiche economiche e fiscali condotte nel nome del consenso elettorale sul lato della spesa e delle pure esigenze di cassa sul lato delle entrate, è positivo che la politica stessa si renda conto di quel che anche i commercialisti italiani ritengono da tempo: serve un atto di umiltà collettiva da parte dell'intero corpus sociale e, quindi, la volontaria fissazione di una serie di regole indisponibili dalla maggioranza politica di turno e rimesse quindi al più elevato rango costituzionale.

Nell'ambito dei tavoli convocati dal Ministro Tremonti per la riforma fiscale, abbiamo posto la questione, trovando sostanziale condivisione di molte delle parti sociali presenti al tavolo.

La maggiore attenzione è stata suscitata dalla proposta che mira a limitare la promulgabilità di condoni fiscali alle sole circostanze in cui si determini una convergenza parlamentare particolarmente ampia, ma ciò è dovuto alla maggiore evocatività del tema, rispetto a quello assai più tecnico dello Statuto del contribuente.

La certezza di non poter fare più provvedimenti di spesa a debito; la certezza dei diritti dei contribuenti, garantiti dall'apposito Statuto; la certezza dei doveri dei contribuenti, trasformando l'attesa di possibili condoni futuri, da evento statisticamente probabile su base storica (che, in quanto tale, spinge a tentare la sorte con comportamenti attendistici che spingono verso l'evasione fiscale un'ampia platea di soggetti che viceversa non lo farebbe), ad evento altamente improbabile su base politica e legislativa.

Sono tre paletti importanti che possono davvero rilanciare la credibilità dei rapporti economici tra Stato e cittadino e che auspichiamo

trovino da parte del governo e dell'opposizione una appoggio trasversale, ma anche unitario nell'insieme delle singole proposte.

Per una nuova stagione dei diritti e dei doveri.

ABUSO DEL DIRITTO

Arriviamo così al tema che oggi in particolare ci occupa.

Sul fatto che il diritto, così come qualsiasi altro strumento, possa essere abusato da chi se ne serve, non vi è mai stato dubbio alcuno.

Né sono mai esistiti motivi per credere che, tra le diverse branche del diritto, proprio l'ordinamento tributario potesse essere immune da questa piaga, essendo semmai più che verosimile il contrario.

A livello dottrinale come a livello giurisprudenziale, i dubbi e le incertezze non hanno dunque mai riguardato l'esistenza del fenomeno nell'ordinamento tributario, bensì la sua effettiva contestabilità al contribuente anche in assenza di una norma che espressamente sancisse tale possibilità.

Se si deve individuare un indirizzo prevalente, è indubbio che esso, per lunghi anni, sia stato quello volto a negare la contestabilità *tout court* dell'abuso di diritto, ossia quello secondo il quale l'utilizzo di norme fiscali secondo modalità conformi al loro dettato nella forma, ma dirette ad ottenere risparmi fiscali indebiti nella sostanza, poteva determinare il disconoscimento o la riqualificazione fiscale degli atti, fatti e negozi posti in essere dal contribuente solo in presenza di una espressa previsione normativa in tal senso.

Per quanto riguarda la giurisprudenza, basta citare a titolo esemplificativo alcune sentenze emanate dalla Corte di Cassazione tra il 2000 e il 2002:

- le sentenze 3.4.2000 n. 3979 e 7.3.2002 n. 33457, con le quali era stato ritenuto che la prassi del c.d. "*dividend washing*", non potendo essere considerata un'ipotesi di interposizione soggettiva o di simulazione, era lecita in assenza di una norma *ad hoc*;

- la sentenza del 3.9.2001 n. 113513, con la quale era stata sancita, in relazione a una fattispecie inclusa nell'ambito oggettivo di applicazione della norma antielusiva di cui all'[art. 10 L. n. 408/90](#), l'impossibilità di applicare retroattivamente detta norma antielusiva (con ciò implicitamente confermando che, fino all'entrata in vigore della norma, mancava il presupposto normativo per procedere ad una contestazione di matrice antielusiva; cosa che ovviamente non sarebbe stata affermata ove si fosse ritenuto immanente nell'ordinamento tributario la possibilità di disconoscimento o riqualificazione di pratiche elusive che implicassero un abuso del diritto).

Anche per la dottrina, l'impostazione che precede ha sempre rappresentato l'orientamento assolutamente prevalente.

Tuttavia, se ancora oggi la dottrina (salvo poche eccezioni) continua a ritenere necessaria la sussistenza di uno specifico presupposto normativo, perché possa essere contestata a un contribuente l'elusività del suo comportamento e, conseguentemente, possano esserne disconosciuti gli effetti nei confronti dell'Erario, la più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione ha invece sterzato con decisione nella direzione opposta.

I primi "scricchiolii" interpretativi si sono cominciati a registrare sul finire del 2005, in parallelo con il procedere dell'ormai celebre processo *Halifax*, avanti alla Corte di Giustizia UE (causa [C-255/02](#)), la cui sentenza (depositata poi il 21.2.2006) aveva riqualificato ai fini IVA i comportamenti del contribuente, in ragione della loro natura abusiva del diritto.

Da quel periodo in poi, infatti, i giudici della Corte di Cassazione, forse per non essere da meno dei colleghi europei, hanno cominciato a

imbastire molteplici ricostruzioni interpretative, aventi però tutte il comune denominatore della piena e diretta applicabilità, anche con riferimento ai c.d. "tributi non armonizzati" (ossia quelli soggetti alla piena ed esclusiva potestà normativa degli ordinamenti giuridici dei singoli Stati membri), del principio del disconoscimento o della riqualificazione fiscale degli atti, fatti e negozi posti in essere dal contribuente, in presenza di presupposti integranti i profili dell'elusione /abuso di diritto, a prescindere dall'esistenza di specifiche norme che consentano di procedere in tal senso con riferimento alle singole fattispecie di volta in volta considerate.

Nella fase di massima *hybris*, individuabile nell'anno 2005, la Corte di Cassazione era giunta in più occasioni ad affermare, sempre con riferimento alla prassi del *dividend washing*, che le relative pattuizioni contrattuali erano da considerarsi affette addirittura da nullità civilistica (non dunque una "mera" inopponibilità sul piano fiscale, ma una vera e propria nullità giuridica) per difetto di causa, in quanto poste in essere al solo fine di ottenere un risparmio d'imposta senza conseguire alcun vantaggio economico.

In tal senso, si possono ricordare le sentenze 21.10.2005 n. 20398, 26.10.2005 n. 20816 (che aveva qualificato il negozio come nullo, ai sensi dell'art. 1344 c.c., perché compiuto in frode alla legge) e del 14.11.2005 n. 22932.

Questa deriva assolutistica, nel senso di tendente ad affermare il principio della nullità addirittura giuridica delle pattuizioni concluse in attuazione di comportamenti ritenuti abusanti delle norme tributarie, è stata rapidamente abbandonata dalla Corte di Cassazione, essendo per fortuna insorta la consapevolezza dei drammatici effetti che questa impostazione avrebbe potuto determinare nell'ottica dei rapporti tra il contribuente "sanzionato" per la sua condotta ritenuta elusiva e le sue controparti contrattuali.

Dove però la prevalente giurisprudenza della Corte di Cassazione non ha fatto marcia indietro, dal deposito in poi della richiamata sentenza della Corte di Giustizia europea relativa al caso Halifax, è stato dalla statuizione di principio in merito al fatto che la possibilità di disconoscimento o di riqualificazione sul piano fiscale dei comportamenti elusivi dei contribuenti sussisterebbe anche a prescindere dall'esistenza di norme antielusive espresse che lo consentano ed anche con riferimento a tributi diversi da quelli armonizzati a livello europeo.

Dal 2006 e fino alla fine del 2008, la Corte di Cassazione ha affermato la sussistenza di detto principio facendo principalmente rinvio proprio alla giurisprudenza comunitaria (a tale proposito, si ricordano in particolare le sentenze 5.5.2006 n. 10353, 29.9.2006 n. 21221, 4.4.2008 n. 8772, del 21.4.2008 n. 10257, 15.9.2008 n. 23633 e 17.10.2008 n. 25374); soluzione interpretativa che però lasciava intatta più di una perplessità, in considerazione della dubbia applicabilità dei principi statuiti dalla giurisprudenza comunitaria con riferimento a tributi come ad esempio le imposte sul reddito, in quanto diversi da quelli armonizzati a livello europeo.

Il salto di qualità (oltre che la "soluzione" alle perplessità relative alla questione da ultimo evidenziata) si è però concretizzato con le tre sentenze a sezioni unite che la Corte di Cassazione ha messo in fila alla fine del 2008: la n. 30055, la n. 30056 e la n. 30057 del 23 dicembre 2008.

Tali sentenze, infatti, hanno affermato che:

- nell'ordinamento tributario nazionale esiste un "generale principio antiabuso", la cui fonte, per i tributi non armonizzati, può essere rinvenuta all'interno dell'ordinamento giuridico italiano, segnatamente nell'art. 53 della Costituzione, senza dunque bisogno di "scomodare" la giurisprudenza comunitaria;

- l'esistenza di questo principio "insito nell'ordinamento" non

contrasta né con le successive norme antielusive sopravvenute che appaiono mero sintomo dell'esistenza di una regola generale, né con la riserva di legge di cui all'[art. 23](#) della Costituzione, in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, ma solamente nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione delle norme fiscali.

Ammessa, ma non concessa, la presenza nell'ordinamento di una clausola generale antiabuso di diretta derivazione costituzionale, è necessario chiedersi quale relazione si instauri tra tale principio e le specifiche disposizioni antielusive predisposte negli anni dal legislatore per arginare il fenomeno dell'elusione.

A questo proposito le richiamate sentenze n. 30055, 30056 e 30057 del 2008 della Cassazione a sezioni unite hanno affermato che queste ultime altro non sono che "sintomi" o indizi della presenza di tale principio, per cui le "specifiche" disposizioni sarebbero non "innovative", ma "confermative" di un comportamento la cui "abusività" sarebbe già immanente nell'ordinamento.

Tali conclusioni non possono essere condivise sia perché in contrasto con la volontà del legislatore che nella maggior parte dei casi non è quella di interpretare norme preesistenti, ma quella di modificare le regole "per il futuro", ma soprattutto perché in contrasto con molti dei principi ispiratori dello Statuto dei diritti del contribuente che afferma sia che le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo ([art. 3](#)), sia che l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta solo in casi eccezionali ([art.1](#)).

Questo vuol dire che con l'introduzione dell'[art. 37-bis](#) DPR n. 600/73, il legislatore non ha voluto fare degli "esempi" di operazioni potenzialmente elusive, ma ha voluto individuarne alcune per sottoporle eventualmente a censura.

Dinanzi ad una disposizione che stabilisce l'inopponibilità all'amministrazione dei vantaggi tributari conseguiti dai contribuenti in presenza delle "tassative" operazioni contemplate nel co. 3 dell'[art. 37-bis](#) del DPR 600/73, non si può ragionevolmente sostenere che quegli stessi risultati sarebbero stati perseguibili anche prima per l'operare del disposto dell'[art. 53](#) della Costituzione, perché questo vorrebbe dire che tutti gli atti rientranti e non nella previsione dell'[art. 37-bis](#), anche quelli posti in essere prima della pronuncia della sezioni unite, potrebbero essere dichiarati "inopponibili" se conclusi con finalità "di risparmio di imposta".

Tale lettura va senza alcun dubbio respinta, sia perché l'[art. 53](#) della Costituzione va letto in combinato disposto con gli [artt. 3, 23 e 97](#) della Costituzione medesima, sia perché la pretesa di sindacare fatti, atti e comportamenti (in particolare quelli sino ad oggi mai presi in considerazione da norme antielusive) alla luce di un principio generale antiabuso mai enunciato in precedenza (anzi fino all'ottobre 2005 escluso dalla stessa giurisprudenza) rischia di mettere in serio pericolo un principio fondamentale quale quello di certezza del diritto e di minare uno dei principi cardine dello Statuto del contribuente che valorizza l'affidamento e la buona fede quali principi cui devono essere improntati i rapporti tra Fisco e contribuenti ([art. 10](#) della L. 212/2000).

Un ulteriore aspetto paradossale di non poco conto, che discende dall'interpretazione proposta dalla più recente giurisprudenza della Cassazione, è il seguente:

- una contestazione di "elusione" ex [art. 37-bis](#) del DPR 600/1973 deve senz'altro soggiacere al rispetto di particolari formalità procedurali nell'accertamento e limiti nella riscossione in pendenza di giudizio, poste a tutela del contribuente, in ragione della riconosciuta maggiore

aleatorietà che deriva dalla contestazione di comportamenti che, seppur inclusi tra quelli contemplati come "potenzialmente elusivi" da una disposizione espressa dell'ordinamento tributario, non violano alcuna norma del medesimo;

- una contestazione di "abuso di diritto" ex [art. 53](#) della Costituzione sembrerebbe poter prescindere dal rispetto di qualsivoglia particolare formalità procedurale nell'accertamento e qualsivoglia limite nella riscossione in pendenza di giudizio, atteso che tale contestazione è per l'appunto svincolata da quanto previsto in tal senso dall'[art. 37-bis](#) del DPR 600/1973 ed anzi, secondo la parte più integralista di quel medesimo filone giurisprudenziale che ne asserisce la legittimità, è addirittura una contestazione che potrebbe essere rilevata d'ufficio dal giudice.

Il paradosso, del tutto evidente, risiede nel fatto che, così ragionando, si otterrebbe il risultato di:

- offrire al contribuente (opportune) tutele quando la contestazione che gli viene mossa prescinde dalla violazione formale di una specifica disposizione dell'ordinamento, ma si basa pur sempre su comportamenti riconducibili al novero di quelli "potenzialmente elusivi", conformemente a quanto espressamente previsto da una determinata disposizione (antielusiva) dell'ordinamento stesso;

- negare al contribuente qualsivoglia tutela quando la contestazione che gli viene mossa prescinde non soltanto dalla violazione formale di una specifica disposizione dell'ordinamento, ma anche dall'ambito di applicazione di norme che, quanto meno, individuano in modo espresso quelli che sono i comportamenti suscettibili di dare origine ad una siffatta contestazione.

Proprio al fine di scongiurare un simile paradosso, sono giacenti presso questa Commissione alcuni disegni di legge che mirano a rendere applicabili le tutele procedimentali e finanziarie previste dall'[art. 37-bis](#) del DPR 600/1973 anche agli accertamenti fiscali basati sull'[art. 53](#) della Costituzione, ossia sulla norma dalla quale la giurisprudenza della Corte di cassazione ha ritenuto di poter desumere l'esistenza di un generale principio anti-abuso del diritto tributario.

Nel mentre, va comunque sottolineato che la giurisprudenza di merito sembrerebbe già indirizzarsi in via interpretativa verso la tesi della estendibilità delle norme di tutela procedimentale e finanziaria previste dall'[art. 37-bis](#) anche agli accertamenti "da abuso del diritto".

In particolare, con la sentenza n. 2 del 24 gennaio 2011, la Commissione Tributaria Provinciale di Genova (sezione I) ha disposto la nullità di una cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo di somme accertate in forza dell'applicazione del principio generale anti-abuso di diretta derivazione costituzionale, perché detta iscrizione a ruolo aveva avuto corso prima della sentenza di primo grado, contrariamente a quanto stabilito dal co. 6 dell'[art. 37-bis](#) del DPR 600/1973.

Secondo i giudici genovesi, infatti, *"l'abuso del diritto rappresenta un principio antielusivo di carattere generale che deve seguire le garanzie procedurali contenute nell'art. 37-bis"*.

Tutto ciò premesso, abbiamo esaminato i disegni di legge presentati dall'On.le Leo (n. 2521, presentato il 19 giugno 2009), dagli On.li Strizzolo – Ceccuzzi – Fogliardi (n. 2578, presentato il 2 luglio 2009) e dall'On.le Jannone (n. 2709, presentato il 23 settembre 2009).

Il comune denominatore dei tre disegni di legge è quello di proporre radicali o integrali modifiche al testo attuale dell'[art. 37-bis](#) del DPR 600/1973, per trasformare detta disposizione da "norma antielusiva generale con ambito di applicazione però limitato alle imposte sul reddito e comunque a condizione che, nella costruzione del disegno elusivo, il contribuente si sia avvalso di almeno una tra le fattispecie elencate nel comma 3" a vera e propria "norma antiabuso generale con ambito di applicazione illimitato".

L'elaborazione dei predetti disegni di legge risale ai primi mesi del 2009 (ossia a ridosso delle tre sentenze della Cassazione a sezioni unite di fine 2008 che hanno affermato l'esistenza del principio generale anti-abuso di diretta derivazione costituzionale) e il loro scopo è anzitutto quello di garantire ai contribuenti l'applicazione delle norme di tutela procedimentale e finanziaria che i commi 4, 5 e 6 dell'art. 37-bis assicurano ai contribuenti in presenza di contestazioni basate non già sulla violazione di specifiche norme tributarie, bensì sulla asserita elusione dei principi dell'ordinamento tributario ad esse sottostanti, dando così certezza in ordine al fatto che non si possa determinare il paradosso che abbiamo in precedenza illustrato: riconoscimento di dette garanzie quando la contestazione di matrice antielusiva è mossa sulla base dell'art. 37-bis del DPR 600/1973, assenza di analoghe garanzie quando la contestazione di matrice antielusiva è mossa sull'ancor più indefinito presupposto dell'abuso del diritto ex art. 53 della Costituzione.

In verità, come si è evidenziato, questo tipo di risultato può essere assicurato, anche in assenza di un intervento normativo, da una corretta applicazione del diritto da parte della giurisprudenza: ove infatti si ammetta l'esistenza di un principio generale anti-abuso, di cui l'art. 37-bis del DPR 600/1973 rappresenta nulla più che una declinazione applicativa con un ambito di applicazione non già tassativo, bensì meramente esemplificativo, è del tutto evidente che la parte applicativa della disposizione, ossia appunto le tutele procedimentali e finanziarie assicurate dai commi 4, 5 e 6, trova applicazione con riguardo a tutti gli accertamenti di matrice elusiva e non solo con riguardo a quelli che ricadono nel perimetro, meramente esemplificativo, della norma medesima.

È indubbio che un intervento normativo garantirebbe una uniformità di applicazione del diritto che ad oggi non può essere data per certa e, da questo punto di vista, esso si potrebbe presentare come auspicabile.

È però del pari indubbio che un intervento normativo di questo tipo, avente una chiara matrice "emergenziale", nel senso che va a trasformare in norma antielusiva generale una disposizione inserita nel contesto delle norme in materia di accertamento delle sole imposte sui redditi, avrebbe avuto maggiore significato se approvato nelle immediatezze successive al sopravvenuto orientamento giurisprudenziale sull'abuso di diritto.

Oggi, con un progetto di riforma fiscale ormai avviato, potrebbe essere maggiormente opportuno affrontare la materia nell'ambito della riforma, disciplinando in modo organico la questione dell'elusione fiscale / abuso di diritto nell'ambito di uno Statuto dei diritti del contribuente che, nelle forme giuridiche da noi auspiccate, ne contempli anche doveri quali appunto quello di non abusare del diritto tributario per procurarsi vantaggi fiscali indebiti.

Ci sono infatti numerose e spinose questioni che meriterebbero di essere compiutamente affrontate in modo organico, a cominciare da una adeguata riflessione sulla differente declinazione, che dovrebbe comportare il principio del divieto generale di abusare del diritto tributario, tra imposte quali quelle sul reddito (dove il sindacato dell'amministrazione finanziaria può ben fondarsi su una ricostruzione degli effetti economici determinati dai comportamenti del contribuente) e imposte quali quelle di registro, ipotecaria e catastale (dove il sindacato dell'amministrazione finanziaria dovrebbe invece fondarsi esclusivamente su una ricostruzione degli effetti giuridici determinati dagli atti del contribuente).

Ciò detto, del disegno di legge presentato dall'On.le Leo, che avemmo per altro modo di condividere in larga parte nei primi mesi del 2009, in quell'ottica "emergenziale" di cui abbiamo detto, apprezziamo in particolar modo la previsione espressa dalla irrilevanza sul piano penale delle contestazioni di matrice antielusiva mosse dall'amministrazione finanziaria.

È un aspetto fondamentale che deve assolutamente essere disciplinato,

anche nell'interesse dei verificatori dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di Finanza.

A nostro avviso, sarebbe opportuno prevedere anche in via espressa l'inapplicabilità delle sanzioni pecuniarie amministrative, atteso che la riqualificazione ai fini fiscali, di comportamenti del contribuente che di per se stessi non violano alcuna norma, costituisce essa stessa la sanzione del comportamento elusivo, come per altro confermato spesso dalla giurisprudenza.

Dei disegni di legge presentati, rispettivamente, dagli On.li Strizzolo - Ceccuzzi - Fogliardi e dall'On.le Jannone apprezziamo in particolar modo la specificazione espressa del fatto che deve comunque intendersi fatta salva la facoltà per il contribuente di scegliere le forme negoziali e i modelli organizzativi che comportano l'applicazione del regime fiscale a lui più favorevoli.

Infatti, nell'istante in cui si dovesse procedere, con un disegno di legge *ad hoc* o nell'ambito della riforma fiscale, ad una codificazione del principio generale anti-abuso elaborato dalla giurisprudenza in diretta derivazione della Costituzione, è senza dubbio opportuno codificare anche il principio che la Corte di giustizia europea e la stessa Cassazione ha più volte ribadito, in ordine al diritto intangibile del contribuente di scegliere la soluzione fiscalmente meno onerosa in presenza di una molteplicità di strumenti messi a disposizione dall'ordinamento giuridico per pervenire ad una medesima sistemazione di interessi.

In conclusione, ove si ritenesse comunque opportuno procedere, nelle more della riforma fiscale, con un provvedimento ad hoc, riteniamo inevitabile la scelta di agire sul testo attuale dell'[art. 37-bis](#) del DPR 600/1973 e, dei testi risultanti dai disegni di legge sottoposti alla nostra attenzione, prediligiamo l'adozione del testo risultante dal disegno di legge presentato dall'On.le Maurizio Leo, integrato con il disposto del comma 1-bis risultante dai disegni di legge presentati dagli On.li Strizzolo - Ceccuzzi - Fogliardi e dall'On.le Jannone.