

IlFattoQuotidiano.it / Economia & Lobby / Lobby

Fisco, l'unica "certezza" è che dribblare le Entrate d'ora in poi non è più reato

di Leda Rita Corrado | 28 agosto 2015



Il decreto attuativo della delega fiscale sulla "certezza del diritto" rende non punibile l'elusione, anche se permette al contribuente di realizzare "vantaggi indebiti". Ma la definizione dell'abuso del diritto resta fumosa, i dubbi di interpretazione non vengono chiariti e manca il coordinamento con altre norme in vigore

L'**elusione fiscale** non sarà più reato. E le operazioni giustificate da "valide ragioni extrafiscali" non saranno considerate **abuso del diritto**. Le novità sono contenute nel decreto sulla **certezza del diritto** nei rapporti tra fisco e contribuente, pubblicato in Gazzetta ufficiale il 18 agosto. Il testo dà attuazione alla delega fiscale modificando la disciplina di contrasto all'elusione, ritoccando quella relativa al raddoppio dei termini per l'accertamento e introducendo il nuovo regime di **adempimento collaborativo**. A fronte del punto fermo della non rilevanza penale, che avvantaggia tutti i contribuenti intenzionati a sfruttare i **buchi** nelle maglie dell'ordinamento per pagare meno **tributi**, restano però non pochi dubbi. Anche sulla definizione stessa dell'abuso. Per non parlare del mancato coordinamento tra queste norme e altre procedure già in vigore.

Chi elude dribbla il fisco ma non rischia il "cartellino rosso" – Tra le novità introdotte dal governo Renzi la prima concerne [l'elusione, fenomeno intermedio tra il lecito risparmio d'imposta e l'evasione](#). "Eludere" significa "**sottrarsi**, con malizia o con astuzia, a un dovere, a un impegno e simili". L'etimo è il latino "ludere", vale a dire "giocare". L'elusione tributaria consiste

anch'essa in una sorta di gioco: se si vuole usare una metafora calcistica, il contribuente che voglia fare goal (pagare **meno tributi** o addirittura azzerarli) parte all'attacco scartando i difensori avversari con uno o più **dribbling**. Non viene commesso ufficialmente alcun fallo che l'arbitro possa sanzionare estraendo il cartellino, ma viene tenuto di fatto un comportamento **antisportivo**. Traslando questa immagine in ambito tributario, per raggiungere un certo risultato economico il contribuente non applica la disciplina tipica della fattispecie concreta, ma quella che gli garantisce **lariduzione** o **l'azzeramento** del carico fiscale. L'operazione è realizzata nel rispetto formale della disciplina fiscale, ma i suoi effetti sono ritenuti indebiti perché contrastano con le regole cardine del sistema tributario. Non è occultata materia imponibile, tutto avviene "alla luce del sole". Il contribuente non realizza una palese violazione di legge (evasione) perché sfrutta i **buchi** nelle maglie dell'ordinamento tributario lasciati aperti dalla non perfetta corrispondenza tra la lettera delle norme che individuano la materia imponibile (quale ricchezza è tassata?) e lo scopo che perseguono.

Perché oggi il contrasto all'elusione non funziona – Il legislatore contrasta l'elusione in due modi. Il primo consiste nel disegnare ad hoc le norme impositive. Il principale inconveniente di questa via è rappresentato dal fatto che si interviene in un'affannosa rincorsa soltanto dopo che è stato escogitato l'escamotage elusivo, ma il contribuente che lo ha creato non potrà comunque essere colpito, valendo la norma impositiva emendata soltanto per il futuro. Per superare questo ostacolo, si interviene allora a valle con le **clausole antielusive** che attribuiscono all'amministrazione finanziaria il potere di neutralizzare l'operazione e imporre il pagamento del tributo. Dove non è arrivata la legge, il contrasto all'elusione è stato portato avanti dalla **Corte di Cassazione** utilizzando uno strumento proprio del diritto europeo, il cosiddetto "divieto di abuso del diritto". Questa iniziativa del potere giudiziario ha però generato un vero e proprio **monstrum giuridico** e ha prodotto grande incertezza negli operatori economici.

Le nuove norme inserite nello Statuto dei diritti del contribuente – Da qui la necessità di modificare la disciplina degli strumenti antielusivi introducendo l'articolo 10 bis dello **Statuto dei diritti del contribuente**. La nuova norma stabilisce che configurano l'abuso le "operazioni **prive di sostanza economica**" che, pur "nel rispetto formale delle norme fiscali,

realizzano essenzialmente **vantaggi fiscali indebiti**". Le operazioni abusive, si legge, "non danno luogo a fatti **punibili** ai sensi delle leggi penali tributarie", cioè non sono reati, ma vengono colpite soltanto con sanzioni amministrative. L'amministrazione finanziaria "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". Non si considerano però abusive "le operazioni giustificate da valide **ragioni extrafiscali**, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale". Il contribuente può proporre **interpello** all'amministrazione fiscale "per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano abuso del diritto".

Chiariti i dubbi sul raggio d'azione delle norme antielusive – La formulazione si presta a diverse considerazioni, alcune positive e altre di segno critico. Nel primo senso si deve salutare con favore la scelta di conferire certezza all'ordinamento giuridico inserendo al suo interno una **clausola antielusiva** generale (vale a dire operante per tutti i tributi), cui viene espressamente riconosciuta portata residuale rispetto alle norme impositive antielusive (vale a dire che la prima scatta solo se falliscono le seconde). Così facendo sono stati spazzati via in un sol colpo i dubbi interpretativi circa l'estensione dell'ambito di operatività della precedente disciplina e la compatibilità con la riserva di legge del divieto di abuso del diritto creato dalla Cassazione. Altrettanto favorevolmente deve essere accolta la decisione di estendere le garanzie procedurali che in origine erano contemplate per le sole rettifiche in materia di imposte sui redditi. Come già ribadito anche dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 132 dello scorso luglio, durante l'istruttoria amministrativa è obbligatorio il **contraddittorio** con il contribuente: l'amministrazione finanziaria deve chiedere chiarimenti sul comportamento elusivo e, se non lo fa, l'atto impositivo è nullo.

Lo strano caso della sanzione per il contribuente che non si difende con l'interpello – Desto perplessità il fatto che la rimodulazione del termine di **decadenza** dal potere **direttifica**, in caso di invito al contraddittorio in prossimità alla sua scadenza, sia circoscritta al solo accertamento dell'elusione: questo crea un'**asimmetria** rispetto ad altre procedure, come il cosiddetto "accertamento anticipato". Questo deficit di coordinamento emerge anche sulla disciplina degli **interpelli antielusivi**. Ne sono previsti infatti due: uno è

disciplinato nel decreto delegato sulla “certezza del diritto” e riguarda le norme impositive antielusive, l'altro è regolato nel nuovo articolo 10 bis e concerne la clausola antielusiva generale. A complicare le cose c'è il fatto che tali norme dovrebbero essere collegate con quelle contenute nel decreto delegato che sarà specificatamente dedicato all'istituto dell'interpello. Last but not least, appare quantomeno bislacca la scelta di sanzionare l'omessa presentazione dell'interpello, trattandosi di una semplice facoltà del contribuente (e non di un obbligo): equivale a sanzionare un soggetto perché non si è difeso.

E restano fumosi i contorni dell'abuso – Nonostante il decreto sulla “certezza del diritto” sia stato presentato come “un importante ulteriore elemento di chiarezza”, la “nuova” definizione di condotte elusive non pare risolvere le problematiche interpretative esistenti. Anziché attingere al patrimonio giuridico anglosassone, facendo riferimento a “operazioni **prive di sostanza economica**” che riecheggiano il concetto di “substance over form”, sarebbe stato forse più semplice individuare i confini dell'elusione facendo tesoro delle interpretazioni già maturate all'interno dei confini del Belpaese, rendendo di portata generale la clausola antielusiva preesistente. Oltre a ciò la nuova disciplina, oltre a riproporre la questione concernente l'appiattimento concettuale dell'elusione sul legittimo risparmio d'imposta, introduce nuovi elementi di incertezza con un fraseggio quantomeno arzigogolato, questa volta confondendo la **premessa** logica – la condotta è **abusiva** – con la sua **conseguenza**, il fatto che la condotta è **inefficace**. Ulteriori dubbi sono generati da alcune espressioni dai contorni fumosi. Quando può dirsi che un'operazione realizza “essenzialmente” vantaggi fiscali indebiti? Quando sono “non marginali” le valide **ragioni extrafiscali** idonee a giustificare la condotta del contribuente?

Ma anche se l'elusione non è reato l'evasione resta perseguibile – Ultima ma non meno importante questione è quella relativa alla sanzionabilità delle condotte elusive. Il decreto sulla “certezza del diritto” ha reciso questo nodo gordiano, escludendo espressamente la rilevanza penale dell'elusione. Questa scelta è stata vivacemente criticata come un regalo del governo Renzi a **Confindustria**. In realtà sembra debbano essere notevolmente ridimensionati – almeno su questo fronte – i timori circa le sue conseguenze negative sulla tenuta del sistema sanzionatorio tributario e, più in generale, sulle entrate fiscali. Nel recente passato i procedimenti penali incardinati sulla

contestazione dell'elusione si sono frequentemente risolti in un nulla di fatto. [Tra i casi più noti c'è quello che ha coinvolto gli stilisti Domenico Dolce e Stefano Gabbana, assolti l'anno scorso dall'accusa di evasione "per non aver commesso il fatto"](#). La ragione di questi "naufragi" è l'**uso improprio** degli strumenti antielusivi. Nella pratica quotidiana capita spesso che ipotesi di evasione siano qualificate – dall'amministrazione finanziaria, dalle Procure e dai giudici (tributari e penali) – in modo non corretto come fattispecie elusive. Ciò accade, in particolare, quando la rettifica sia fondata sulla violazione di norme impositive antielusive (ad esempio nei **trasferimenti infragruppo** o nelle operazioni con controllate estere) oppure in casi di **interposizione ed esterovestizione**. Ricondurre queste condotte nel perimetro dell'evasione significa garantire che esse siano perseguite penalmente.

Twitter [@LRCorrado](#)