

# DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE  
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE  
VICTOR UCKMAR  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO  
CESARE GLENDI  
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI  
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA  
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI  
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI  
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA  
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO  
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

[www.edicolaprofessionale.com/DPT](http://www.edicolaprofessionale.com/DPT)



Wolters Kluwer  
Italia

CEDAM

## BREVI CONSIDERAZIONI SULLA DEFINIZIONE DI ABUSO DEL DIRITTO E SUL NUOVO REGIME DEL C.D. ADEMPIMENTO COLLABORATIVO (\*)

**Sintesi:** Secondo l'Autore l'art. 5 della legge delega fiscale n. 23 del 2014, definendo la condotta abusiva come l'uso distorto di strumenti giuridici aventi lo scopo prevalente di ottenere indebiti vantaggi fiscali, va interpretato nel senso che il principio di capacità contributiva, per essere concretamente operante e costituire un limite costituzionale all'autonomia negoziale, deve essere accompagnato dalla contestuale applicazione del principio generale della buona fede e dell'affidamento (oltreché da quello della prevalenza della sostanza sulla forma). Ciò che si richiede al legislatore delegato è, pertanto, di partire dalla definizione di abuso del diritto data da detto articolo come una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Si dovrà, però, fare un passo avanti, e cioè definire esattamente cosa si intenda per «assenza di sostanza economica» e per «realizzazione di un vantaggio fiscale indebito». A tal fine potrebbe essere utile la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'UE, secondo la quale va colpito non qualsiasi vantaggio fiscale, ma solo quelli contrari alla *ratio* dell'istituto di cui si invoca l'applicazione.

Quanto poi ai profili sanzionatori penali dell'abuso del diritto, l'autore ricorda che, secondo la più recente giurisprudenza di legittimità, le operazioni elusive assumono rilevanza penale nel quadro del paradigma punitivo della dichiarazione infedele, ma solo se contrastanti con specifiche disposizioni. Si è negata, perciò, la punibilità della c.d. «elusione non codificata» sul rilievo che, in assenza di un preciso fondamento normativo, non potrebbe ritenersi sanzionabile la violazione del principio generale del divieto di abuso del diritto.

Per quanto riguarda, infine, il nuovo istituto della *cooperative compliance*, previsto anch'esso dalla legge delega fiscale, si mette in evidenza il duplice obiettivo con esso perseguito e cioè, da una parte, la prevenzione dell'evasione e, dall'altra, la deflazione del contenzioso.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'abuso del diritto. – 3. Il nuovo istituto della *cooperative compliance*.

### 1. – Premessa

È evidente che un convegno, come quello odierno, dedicato alla

---

(\*) Il presente scritto costituisce la sintesi dell'introduzione svolta dall'Autore al convegno dell'ANTI su «La revisione del sistema fiscale», tenutosi a Riva del Garda il 12 settembre 2014.

revisione del sistema fiscale non possa che riguardare soprattutto l'attuazione della legge delega n. 23 del 2014 avente, appunto, per oggetto «disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita».

Questa delega ha avuto nel tempo una curiosa evoluzione, perché è stata pensata inizialmente dal Governo per intervenire su specifici più urgenti problemi fiscali come la revisione del catasto dei fabbricati, la stima e il monitoraggio dell'evasione fiscale, la disciplina dell'abuso del diritto (*alias* elusione fiscale), la gestione del rischio fiscale, della *governance* aziendale, del tutoraggio e la revisione della disciplina degli interpellati. Poi invece, strada facendo, essa ha subito una profonda trasformazione perché ha investito materie meno urgenti, ma più impegnative e di tenore generale. Tali materie vanno dalla complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi», alla riforma della disciplina della riscossione, delle sanzioni e del contenzioso tributario fino alla definizione della c.d. fiscalità energetica e ambientale, alla revisione dell'imposizione sui redditi d'impresa e di lavoro autonomo (compresi quelli soggetti a tassazione separata) e alla previsione di regimi forfettari. È, insomma, divenuta in sede parlamentare una delega la cui puntuale attuazione, volendolo, si presterebbe a realizzare una vera e propria riforma fiscale generale, per la quale il termine di dodici mesi per l'emanazione dei decreti legislativi d'attuazione si presenta evidentemente insufficiente.

Dati gli inevitabili ristretti limiti di tempo congressuali, bene ha fatto quindi l'ANTI a limitare le relazioni del convegno alle materie centrali dell'abuso del diritto, delle sanzioni penali e amministrative tributarie, del processo tributario e del reddito d'impresa e dell'iva.

In questa mia introduzione mi limiterò a condensare alcune mie riflessioni sulla definizione dell'abuso del diritto, sulla revisione del sistema sanzionatorio penale e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo.

## 2. – *L'abuso del diritto*

2.1. Quanto all'abuso del diritto, l'art. 5 della l. n. 23 delega il Governo a promuovere una normativa di attuazione che determini esaustivamente e senza ambiguità i connotati dell'abuso e le modalità dell'uso distorto degli strumenti negoziali, anche in sostituzione dell'art. 37-*bis* del d.p.r. n. 600. È evidente che l'obiettivo che si è prefisso il legislatore delegante è quello di evitare che gli uffici continui ad esercitare i loro poteri di accertamento invocando il principio generale non scritto antiabuso, senza precise linee guida. In particolare, il fine assegnato al legislatore delegato è quello di superare le incertezze interpretative derivanti dalla formulazione del richiamato art. 37-*bis*, e di adeguarsi alla disciplina e alla giurisprudenza comunitarie in materia (mi riferisco alla raccomandazione, richiamata dallo stesso

art. 5, della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012). Ciò, senza comunque contraddire le più recenti sentenze della Corte di Cassazione che hanno rinvenuto la fonte costituzionale del principio antiabuso nel superiore principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53 Cost.

Definendo la condotta abusiva come l'uso distorto di strumenti giuridici aventi lo scopo prevalente di ottenere indebiti vantaggi fiscali, il legislatore delegante ha voluto significare che il principio di capacità contributiva, per essere concretamente operante e costituire un limite costituzionale all'autonomia negoziale, deve essere accompagnato dalla contestuale applicazione del principio generale della buona fede e dell'affidamento, oltretutto da quello della prevalenza della sostanza sulla forma. Si è allineato così a quel passo delle due sentenze della Corte Suprema, nn. 30055 e 30057 del 2008, dove si sottolinea che il principio di capacità contributiva come fonte del principio generale antiabuso può essere invocato solo se si è in presenza di «indebiti vantaggi fiscali» derivanti, appunto, «dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dall'aspettativa del vantaggio fiscale».

Ciò che si richiede al legislatore delegato è, pertanto, di partire dalla definizione di abuso del diritto data dall'art. 5 come una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Esso dovrà, però, fare un passo avanti, e cioè definire esattamente cosa si intenda per «assenza di sostanza economica» e per «realizzazione di un vantaggio fiscale indebito». L'impresa non è facile, non potendo essergli d'aiuto la incerta giurisprudenza della Suprema Corte, la quale spesso ha ritenuto, un po' anacronisticamente, l'assenza di valide ragioni economiche extrafiscali dell'operazione sufficiente, da sola, a giustificare la ripresa a tassazione dei vantaggi fiscali invocati dal contribuente, senza porre il dovuto accento sul carattere indebito degli stessi; con la conseguenza, da una parte, di sottovalutare la libertà del contribuente di scegliere tra varie operazioni possibili anche in ragione del differente carico fiscale e, dall'altra, di attribuire rilevanza del tutto marginale a quello che, invece, dovrebbe essere uno dei principali elementi costitutivi dell'elusione-abuso, e cioè il perseguimento di vantaggi fiscali essenziali (fondamentali) non voluti dal legislatore e, comunque, contrari alla *ratio* della norma tributaria e ai principi dell'ordinamento fiscale.

Questo elemento interpretativo è, invece, importante ed è tenuto ben presente dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'UE, secondo la quale va colpito non qualsiasi vantaggio fiscale, ma solo quelli contrari alla *ratio* dell'istituto di cui si invoca l'applicazione. Sono chiare in questo senso soprattutto le sentenze 21 febbraio 2006, causa C-255/02 e 22 dicembre 2010, causa C-103/09, cui – credo – ha attinto lo stesso art. 5, 1° comma, lett. b), n. 2 della legge delega. Secondo tali sentenze il fenomeno dell'abuso andrebbe individuato aven-

do riguardo all'effettivo perseguimento di un vantaggio non voluto dal legislatore fiscale, appunto il c.d. vantaggio indebito, e non riguardo alla sola esistenza o meno di valide ragioni economiche extrafiscali non marginali.

Da una parte, perciò, il legislatore delegato dovrebbe definire chiaramente la nozione di «operazioni prive di sostanza economica» seguendo la via indicata da detta giurisprudenza. Dovrebbe, cioè, collegare strettamente tale nozione alla non idoneità di dette operazioni a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. La raccomandazione della Commissione Europea, richiamata dalla stessa legge delega, porta diversi esempi di mancanza di sostanza economica. Ne ricordo solo due: la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità degli strumenti giuridici usati a normali logiche di mercato. Dall'altra parte, dovrebbe anche fornire una nozione di «vantaggi fiscali indebiti», desumendola dalla richiamata raccomandazione della Commissione Europea e dalla stessa indicata giurisprudenza della Corte di giustizia UE. Il che significa che i vantaggi fiscali indebiti dovrebbero essere, innanzitutto, essenziali (fondamentali) rispetto agli altri fini perseguiti dal contribuente e, in secondo luogo, dovrebbero essere solo quelli realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento.

2.2. Come richiesto dalle lett. *d)*, *e)* ed *f)* dell'art. 5, 1° comma, della legge delega, il legislatore delegato dovrebbe, inoltre, prevedere un più ampio contraddittorio tra amministrazione finanziaria e contribuente. Esso dovrebbe passare, in particolare, attraverso le seguenti fasi:

– la possibilità per il contribuente di presentare un'istanza di interpellato preventivo all'Agenzia delle entrate al fine di conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscono fattispecie di abuso del diritto;

– l'abuso del diritto deve essere accertato con apposito atto in cui siano indicati, a pena di nullità, i motivi per i quali si ritiene configurabile l'elusione.

2.3. Ma il problema, a mio avviso, più delicato che il legislatore delegato dovrà risolvere è quello relativo ai profili sanzionatori dell'abuso del diritto. Al riguardo l'art. 8, 1° comma, della legge delega non è molto chiaro. Esso si limita, infatti, a demandare un po' ambigualmente al Governo di procedere alla «individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie». Poteva forse esporsi un po' di più prendendo una più precisa posizione sul dibattuto quanto controverso tema della rilevanza penale dell'elusione!

La situazione attuale in via interpretativa può, a mio avviso, così sintetizzarsi.

Secondo l'indirizzo affermatosi nella più recente giurisprudenza di legittimità, le operazioni elusive potrebbero assumere rilevanza penale nel quadro del paradigma punitivo della dichiarazione infedele, ma so-

lo se contrastanti con specifiche disposizioni (per tutte, tra le ultime, Cass., sez. III, 6 marzo 2013-3 maggio 2013, n. 19100; Cass., sez. III, 12 giugno 2013-31 luglio 2013, n. 33187; Cass., sez. III, 20 marzo 2014-3 aprile 2014, n. 15186). Si è negata, invece, la punibilità della c.d. «elusione non codificata», sul rilievo che – anche alla luce di quanto affermato dalla Corte di giustizia dell’Unione europea (in particolare, nella sentenza *Halifax*) in applicazione del principio di legalità – in assenza di un preciso fondamento normativo, non potrebbe ritenersi sanzionabile la violazione del principio generale del divieto di abuso del diritto.

L’introduzione di una specifica disciplina positiva in materia attraverso l’attuazione dell’art. 5 della legge delega dovrebbe mutare i termini del dibattito, rendendo necessaria una puntuale presa di posizione da parte del legislatore delegato. Sotto questo profilo, sembra a me che il suddetto tenore letterale del criterio fissato dal 1° comma dell’art. 8 – lo ricordo: individuazione dei confini tra fattispecie di elusione e fattispecie di evasione e delle relative conseguenze sanzionatorie – significhi che il legislatore delegante non ha inteso adottare la soluzione radicale di escludere ogni possibile conseguenza sanzionatoria, penale e amministrativa, delle fattispecie elusive. Ciò è confermato dagli stessi lavori parlamentari relativi alla legge di delegazione, nel corso dei quali sono stati, tra l’altro, respinti emendamenti intesi a stabilire in termini espresi l’irrelevanza del fenomeno considerato sul versante sanzionatorio. Una simile soluzione risulterebbe, d’altro canto, non adeguata in rapporto all’esigenza di prevedere, in certi casi, un deterrente rispetto ad operazioni che, come quelle elusive, realizzano risultati comunque «indesiderati» dal punto di vista dell’ordinamento fiscale.

Nello stesso tempo, tuttavia, proprio il riferimento della legge delega alla «individuazione dei confini» tra evasione ed elusione dovrebbe dimostrare come il legislatore delegante abbia chiaramente avvertito la necessità di una gradazione di gravità tra le condotte che integrano una violazione diretta di disposizioni normative e quelle che ne «aggirano» la *ratio*.

In questa prospettiva, la scelta che dovrebbe fare il legislatore delegato è quella di escludere la rilevanza penale delle operazioni costituenti abuso del diritto così come individuate dal legislatore delegato e, contemporaneamente, di fare salva l’applicabilità ad esse delle sanzioni amministrative, ove ne ricorrano in concreto i presupposti. L’esclusione della punibilità dell’abuso del diritto con sanzioni penali dovrebbe essere scontata, essendo essa la conseguenza della definizione che l’art. 5 della legge delega dà dell’abuso. Si è visto, infatti, che tale definizione, per un verso, postula l’assenza nel comportamento elusivo del contribuente di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della frodolenza, e, per l’altro verso, imprime alla disciplina dell’abuso caratteri di residualità rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall’ordinamento tributario. Per queste stesse ragioni dovrebbe restare co-

munque impregiudicata la possibilità di ritenere che operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione e, in particolare, di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000.

### 3. – *Il nuovo istituto della cooperative compliance*

Altro articolo della legge delega sulla cui attuazione conviene soffermarsi per il suo carattere di originalità e novità è l'art. 6. Esso, ispirandosi ad un rapporto OCSE del 2013, detta principi e criteri in materia di gestione del rischio fiscale, di *governance* aziendale, di tutoring e di revisione della disciplina degli interpellati, delegando il Governo a introdurre particolari forme di comunicazione e cooperazione rafforzata tra i contribuenti e l'amministrazione finanziaria, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali. Con riferimento ai contribuenti di maggiori dimensioni sono, poi, previsti sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema di controllo interno.

La novità di tale disciplina è che per la prima volta in Europa tale materia viene regolata in via normativa e non è rimessa alla prassi. L'obiettivo perseguito è duplice e fa pensare ad una svolta, almeno per le grandi imprese, della politica fiscale in tema di evasione, di prevenzione della stessa e di deflazione del contenzioso. Si privilegia, cioè, la *cooperative compliance*, e, attraverso essa, si potenzia vieppiù la partecipazione attiva del contribuente piuttosto che l'azione repressiva. Dal punto di vista del contribuente, l'obiettivo è quello di indurlo a dotarsi volontariamente di un sistema di controllo del rischio fiscale che risponda a esigenze interne di controllo dei rischi patrimoniali e reputazionali connessi al corretto adempimento degli obblighi fiscali. Gli si consente così di fruire di quella certezza preventiva derivante dalla possibilità di avere chiarimenti tempestivi sull'applicazione della normativa tributaria. Dal punto di vista dell'autorità fiscale, l'obiettivo è quello di instaurare un rapporto di collaborazione basato su nuove forme di partecipazione, sulla trasparenza e sulla fiducia reciproca e, quindi, di offrire un primo presidio per la correttezza fiscale del contribuente. Per entrambe le parti i vantaggi della *cooperative compliance* dovrebbero essere quelli di un sollecito e preventivo esame dei casi dubbi e della corrispondente riduzione dei controlli successivi e dell'eventuale contenzioso.

È evidente che il legislatore delegato dovrà costruire tale nuovo sistema secondo uno schema legale di accordo di diritto pubblico tra contribuente ed autorità fiscale, delineando le caratteristiche essenziali di tale accordo, gli obblighi delle due parti e gli effetti dell'adesione al regime. Siamo, insomma, nello stesso solco della nota disciplina dettata dal d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, che controbilancia l'attribuzione alle società e agli enti della responsabilità dei reati (non tributari)

commessi nel loro interesse e a loro vantaggio, con l'approntamento di modelli di controllo interni (quali il ben noto «Organismo interno di vigilanza») diretti a esonerare l'impresa dalle relative sanzioni. L'art. 8 applica tali principi anche al campo fiscale, senza arrivare al punto di creare una nuova legge 231 tributaria, ma limitandosi a costruire un modello condiviso di *cooperative compliance* e, quindi, solo con riguardo a quelle imprese che intendono adottarlo e sono in grado di organizzare un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. È evidente che questo sistema potrà reggere solo se, a fronte dei reciproci doveri e impegni assunti dall'Agenzia delle entrate e dalle imprese contribuenti, siano previsti anche ulteriori rilevanti effetti positivi che incentivino queste ultime ad aderire al regime. Non mi sembra, infatti, che queste possano essere sufficientemente invogliate ad aderire al regime dell'adempimento collaborativo per il solo seppur apprezzabile fatto che attraverso di esso si può procedere ad una comune valutazione dei rischi fiscali prima della presentazione della dichiarazione. Sarebbe forse opportuno che alle forme di interlocuzione preventive su elementi di fatto, inclusa l'anticipazione del controllo, si aggiungesse non solo la previsione di una procedura ancora più abbreviata di interpello, ma anche la eliminazione o la forte riduzione delle sanzioni amministrative in tutti i casi in cui l'operazione, portata alla preventiva conoscenza degli uffici, sia stata poi posta in essere contro il loro parere.

Come si vede, si sta scrivendo sia pur faticosamente un altro importante capitolo del diritto tributario: quello di nuove forme di partecipazione dell'impresa non solo alla fase dell'accertamento, ma anche a quella, antecedente, dell'adempimento dell'obbligo tributario.

FRANCO GALLO