Audizione del Prof. Vincenzo Visco presso le Commissioni Finanze della Camera dei Deputati e Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica

Considerazioni in merito allo schema di decreto legislativo recente disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (A.S. n. 163)

Lo schema di decreto legislativo in materia di abuso del diritto e di modifica della disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale in presenza di condotte penalmente rilevanti dà luogo a perplessità sull'opportunità delle scelte perseguite e sulla validità delle soluzioni adottate. Dato il tempo a disposizione, mi limito ad accennare ad alcuni aspetti che ritengo di massimo rilievo.

1. Per quanto riguarda la disciplina dell'abuso, una prima questione concerne il superamento dell'orientamento sostanzialista assunto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea e della Corte di Cassazione, secondo la quale un principio generale antiabuso è rinvenibile nell'ordinamento sulla base del quadro costituzionale, indipendentemente dalle specifiche previsioni normative. E' sulla base dell'affermazione di tale principio, infatti, che è stato possibile secondo la giurisprudenza superare l'apparenza della forma giuridica al fine di cogliere l'esatta finalità economica di un negozio giuridico o di un insieme di negozi tra loro coordinati.

La negazione di questo principio da parte del nuovo legislatore nazionale in nome del valore della certezza dei rapporti giuridici appare per un verso non condivisibile, perché in questo modo si finisce inevitabilmente per indebolire l'azione di contrasto dei comportamenti più insidiosi e sofisticati, e per altro verso velleitario, in quanto sembra voler ignorare la forza giuridica dei principi ai quali la giurisprudenza ha fatto riferimento in questi anni.

2. Non meno discutibile è la previsione (comma 13 dell'art. 10-bis introdotto dall'art. 1 dello schema di d.lgs) che le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili secondo le leggi penali tributarie, ma che vanno sanzionate amministrativamente. Si tratta di una scelta incoerente: o la condotta è lecita, e allora non va sanzionata neppure amministrativamente, risolvendosi in un legittimo risparmio d'imposta, o la condotta resta illecita, e allora non si comprende perché la sua riconducibilità ad un comportamento elusivo debba determinare un ingiustificato privilegio sul piano della non sanzionabilità penale.

A questo riguardo va osservato come la legge delega n. 23/2014, all'art. 8, ha previsto la possibilità di una revisione del sistema sanzionatorio penale, in particolare mediante l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione e la previsione delle relative conseguenze sanzionatorie, nonché la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo, al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti. Ancora, va ricordato, come la norma preveda la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità.

Indipendentemente dalle perplessità alle quali dà luogo la generica formulazione dei principi e criteri direttivi contenuti nella delega, e pur in assenza di alcun criterio sostanziale che consenta di stabilire il grado di pericolosità delle condotte abusive

rispetto alle altre condotte evasive, lo schema di decreto legislativo depenalizza l'elusione fiscale, con ciò mettendo nel nulla la più recente giurisprudenza di legittimità, secondo la quale la condotta era penalmente sanzionabile, in relazione alla fattispecie di dichiarazione infedele (laddove superate le soglie previste dall'art. 4 del dlgs. 74/2000) quando riconducibile a forme codificate di abuso.

In sostanza ove la disposizione venga confermata i comportamenti che integrano "soltanto" l'abuso non saranno penalmente sanzionati ancorché risultino superate le soglie di punibilità previste per l'infedele dichiarazione. Con l'ulteriore conseguenza che la disposizione si applicherebbe anche ai processi in corso e, se vi è già stata condanna, ne cesserebbero l'esecuzione e gli effetti penali (art. 2 c.p.).

3. Pure va richiamata l'attenzione sulla previsione contenuta nel comma 12 del nuovo art. 10-bis, secondo la quale "In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie" potrebbe risolversi in una ulteriore limitazione del contrasto all'abuso, quando in sede giurisdizionale si dimostri che il preteso comportamento elusivo cela in realtà patologie degli atti non tempestivamente censurate quali, ad esempio, atti simulati o in frode alla legge. E' ampiamente noto, infatti, come spesso la condotta elusiva si realizzi mediante operazioni complesse, costituite da una pluralità di fatti e atti collegati di non facile inquadramento giuridico che rispondono ad un unico disegno elusivo. Conseguentemente, in q1uesti casi, nei quali pure sono manifesti l'assenza o la marginalità dei vantaggi economici e l'indebito risparmio d'imposta, gli uffici finanziari saranno indotti ad indagare ulteriormente sugli schemi giuridici utilizzati dal soggetto controllato, per escludere che siano ipotizzabili violazioni di norme specifiche che, ove non tempestivamente contestate, determinerebbero l'invalidità dell'azione antielusiva posta in essere.

4. Altra questione da valutare attentamente è la previsione contenuta nel comma 9 della non rilevabilità d'ufficio del carattere abusivo della condotta. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3".

Al riguardo la Cassazione ha più volte chiarito che il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (art. 112 c.p.c.) non limita il potere del giudice ha di qualificare autonomamente la fattispecie demandata alla sua cognizione. E', dunque, evidente come la nuova disposizione proposta abbia il fine di precludere al giudice la riqualificazione delle fattispecie concrete sottoposte al suo esame. Si tratta di una previsione in sé irragionevole tenuto conto del rilievo costituzionale dell'abuso, che non trova riscontro nelle previsioni della legge di delega ed appare, pertanto, prevedibile una sua censura ove dovesse essere confermata.

5. In ordine al regime sanzionatorio non penale applicabile nel caso di mero abuso del diritto, non si evince direttamente dal testo normativo quali siano le sanzioni amministrative concretamente applicabili. Andrebbe, forse, chiarito normativamente che alla violazione del divieto dell'abuso del diritto consegua l'applicazione della sanzione amministrativamente prevista per l'infedele dichiarazione.

6. In ordine alle modifiche che lo schema di decreto prevede relativamente alla disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento, va rilevato come la differenziazione dei termini di decadenza per la rettifica delle dichiarazioni in ragione della condotta colposa o dolosa del contribuente dovrebbe costituire un fatto del tutto ovvio, analogamente a quanto avviene in numerosi stati ad economia evoluta. Gli ordinamenti in genere distinguono, a questo riguardo, tra condotta colposa, condotta gravemente colposa o intenzionale, condotta penalmente rilevante, stabilendo termini di decadenza molto diversi tra loro.

In Italia ci si era avvicinati a questa impostazione con la modifica introdotta nel 2006. In questo quadro normativo è intervenuta la legge delega del 2014 con l'ambigua formulazione contenuta nel comma 2 dell'art. 8, secondo la quale "Il Governo è delegato altresì a definire, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi."

Si tratta di una previsione ambigua perché fa riferimento ad un termine che deve essere "correlato" a quello ordinario. Ora l'uso dell'aggettivo "correlato" non implicherebbe di per sé che venga definito un termine "coincidente" con quello ordinario, come invece stabilisce lo schema di decreto e come la maggior parte dei commentatori sembrano ritenere.

In questo modo si viene a vanificare quasi del tutto la portata della norma introdotta nel 2006, essendo evidente che nel momento in cui l'amministrazione finanziaria è in grado di presentare la denunzia in quel momento è anche, almeno nella maggior parte dei casi, in grado di formalizzare l'accertamento fiscale. Di fatto, quindi, con la formulazione proposta il termine per l'accertamento tributario verrà sostanzialmente a coincidere, indipendentemente dalla condotta tenuta dal contribuente, con quello ordinario dato che l'applicazione del termine più esteso è comunque subordinata alla presentazione della denunzia entro tale termine ordinario.

La disposizione suscita ulteriori perplessità nella parte in cui non disciplina il regime delle segnalazioni penali di provenienza esterna all'amministrazione, nonché per il riferimento, contenuto nella disciplina transitoria (comma 3), agli "atti impositivi" notificati alla data di entrata in vigore del decreto. Come è già stato notato tale previsione contrasta con quella contenuta nella delega, che fa riferimento agli "atti di controllo", e viene a restringere la sfera di salvaguardia dell'attività già svolta dall'amministrazione finanziaria. In particolare è evidente il rischio di caducazione dei processi verbali di constatazione non ancora trasfusi in atti di accertamento, pur avendo essi stessi, ormai, natura di atto autonomamente definibile.