



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

L'ANTI-ELUSIONE SENZA ABUSI NON È UN'UTOPIA: MA LA DELEGA FISCALE NON RISOLVE LE ANTINOMIE E ALIMENTA ULTERIORI INCERTEZZE

di Raffaele Perrone Capano

Abstract

The paper begins with the Italian Senate vote in favour of a general reform of the Italian taxation system and analyzes the new regulatory framework of tax-avoidance and abuse of law according to the legal criteria laid down by the Italian Parliament. Precisely, the analysis stresses how the main objective of the legislative act is to validate the *Corte di Cassazione* jurisprudence more attentive to increase tax returns than to save market initiative and enterprises' freedom. This approach seems not to take in due consideration the opposite direction taken by the same Court recently. It is very likely that this change will influence the system of sanctions.

Con l'approvazione della delega fiscale da parte del Senato e l'invio del testo alla Camera dei deputati per il voto finale, il progetto di riforma del sistema tributario dello Stato, avviato da Tremonti, implementato da Monti e successivamente da Letta è entrato in dirittura di arrivo.

Per un'analisi completa occorrerà attendere il voto finale; anche se dalla lettura del testo licenziato dal Senato emerge con chiarezza che l'obiettivo prevalente della delega è quello di stabilizzare il sistema tributario sulla base degli indirizzi della politica fiscale degli ultimi otto anni. Un obiettivo realistico se il sistema tributario presentasse soltanto qualche problema di manutenzione e l'economia italiana non fosse stata in recessione per cinque anni negli ultimi sei. (e il fisco in questa vicenda ha svolto un ruolo di primo piano).

Una linea che a mio parere non coglie nel segno, perché alla base della delega è mancata un'analisi ragionata di quella che appare a molti osservatori sempre più una crisi di sistema. La richiesta di delega fiscale era stata presentata per la prima volta da Tremonti nell'estate 2011, come diversivo di facciata da affiancare alla stretta fiscale, per attenuarne l'impatto politico negativo e cercare di distogliere l'attenzione da una crisi, prima sottovalutata dallo stesso

Ministro e poi affrontata con strumenti inadeguati. Successivamente la delega ha assunto la sua attuale veste durante il governo Monti, sotto la guida di un Viceministro tecnico che era stato consulente dei governi precedenti e aveva quindi interpretato il ruolo della delega in chiave di continuità con gli indirizzi di politica tributaria che aveva contribuito a realizzare.

Una linea che tuttavia non coglie nel segno, perché alla base della delega manca un'analisi ragionata del rapporto di causalità che collega il sistema tributario, a partire dai profili giuridici e distributivi, alla recessione, che è effetto di quella che appare sempre più una crisi di sistema.

Non è del resto, un caso che nell'attuale legislatura la delega fiscale sia stata ripresentata in Parlamento non per iniziativa del Governo Letta, ma da un gruppo di parlamentari di maggioranza: un indice eloquente della sottovalutazione del ruolo del fisco nella crisi italiana e delle responsabilità preminenti in questo campo dei Governi che si sono alternati alla guida del Paese a partire dal 2006.

Una crisi che investe, innanzitutto le istituzioni parlamentari, letteralmente espropriate delle loro funzioni dalla riforma del titolo V° della Costituzione, a partire da quelle relative alla selezione degli interessi e alla loro graduazione nelle scelte pubbliche, alla luce dei principi costituzionali.

Una condizione di criticità che ha al centro l'attuale modello istituzionale, a partire da un decentramento della spesa, concentrato prevalentemente a livello regionale, che supera il 50% del totale e dunque non ha confronto con altri modelli di federalismo europei con cui dovremmo competere; a partire dalla Germania e dalla Spagna, la cui spesa pubblica decentrata è di poco superiore a un terzo del totale.

Una confusione evidente, che ha investito innanzitutto il rapporto tra le principali istituzioni, Parlamento, Governo, Presidenza della Repubblica e non a caso, ha coinciso con il periodo di maggiore criticità, non solo economica, della nostra storia recente. Una condizione di precarietà che ha moltiplicato le difficoltà di controllo della spesa pubblica, nella quale appare sempre più difficile individuare il bandolo della matassa, per invertire la rotta e rimettere in moto l'economia.

In questo scenario complesso, caratterizzato, ad essere ottimisti, da molteplici difficoltà in ogni settore delle politiche pubbliche, pensare di affrontare quella che appare una vera e propria crisi dello Stato fiscale, senza avere un'idea neppure lontana delle ragioni della crisi, non sembra una scelta sensata. Non accorgersi che alla base della crisi fiscale vi è innanzitutto un peso eccessivo delle imposte sui redditi e sulla produzione (Irpef, Ires, Irap, imposte patrimoniali, imposte sostitutive) a carico delle famiglie e delle imprese, che sfiora i due terzi del totale, rispetto al 40% circa delle altre economie avanzate), evidenzia innanzitutto un problema di cultura.

Una mentalità statalista diffusa non solo nel settore pubblico, che si è ripercossa sulla qualità dei profili distributivi della politica tributaria, indi sulla competitività del sistema Italia; questioni che la delega neppure sfiora, di cui è indice l'assenza di un disegno di politica tributaria, capace di imprimere una scossa al fisco, riformandolo profondamente. Avviando per questa via quella svolta verso la ripresa dello sviluppo, che non può essere affidata ad interventi estemporanei o peggio al caso. Rivelando quindi, l'assenza di guida, il vuoto giuridico e l'inconsistenza complessiva del progetto.

In questo quadro di riferimento, una chiave di lettura di un certo interesse per cercare di anticipare la trama lungo cui potrebbe evolvere la politica tributaria dei prossimi anni, viene dall'esame dell'articolo 5 della delega che reca il titolo (disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale). Un argomento che più di altri, per le complesse questioni di diritto affrontate e le criticità che è chiamato a risolvere, non ultima le contraddizioni della giurisprudenza di legittimità, evidenzia un elemento comune della politica tributaria degli ultimi anni: la disattenzione ai profili giuridici della fiscalità.

Una scorciatoia, motivata dalle pressioni speculative sul debito pubblico, che ha prodotto una crisi fiscale senza precedenti, ed ha ormai assunto caratteristiche strutturali. Da questo punto di vista quindi, le modalità con cui la delega affronta il tema dell'abuso del diritto, rappresentano una buona chiave di lettura anticipatrice di un'analisi complessiva più ampia, dalla quale emerge come detto, l'assenza un disegno sistematico e l'incapacità di individuare un percorso chiaro e coerente di riforma, tale da correggere le criticità più evidenti del nostro tormentato sistema tributario. Un disegno riformatore rispettoso dei principi dell'ordinamento, in assenza dei quali il diritto assume davvero l'immagine di una scatola vuota.

Un percorso di modernizzazione quindi non episodico, in grado di rimettere ordine in processi di riforma parziali, contraddittori, di dubbia costituzionalità sotto il profilo distributivo, che si sono contrapposti, sovrapponendosi senza alcuna logica, negli ultimi anni; e, quel che è peggio, senza la capacità di prevederne gli effetti economici; sempre alla ricerca affannosa di un gettito, che l'assenza di sistematicità degli interventi, caratterizzati per di più da evidenti squilibri distributivi, ha contribuito ad inaridire.

Un'indifferenza ai profili giuridici, a partire dalla libertà d'impresa, che, venendo al tema dell'abuso del diritto, non confonda il diritto a una legittima programmazione fiscale e al risparmio di imposta, tutelati dall'ordinamento, con l'abuso del diritto a fini di elusione, emerso nella giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, a partire dalla sentenza Halifax; ed il cui confinamento entro ambiti predeterminati, risponde nel nostro ordinamento a precise esigenze di rilievo costituzionale.

La questione dell'abuso del diritto, nel quadro di politiche di contrasto all'elusione e all'evasione fiscale, così come viene affrontato nella delega, è a mio avviso meritevole di attenzione, per alcuni profili critici dal punto di vista strettamente giuridico, che si ritrovano anche in altri passaggi del testo legislativo. L'articolo 5, mette infatti in luce un'evidente discrasia tra quelli che sembrerebbero essere gli obiettivi del legislatore delegante, finalizzati a definire i rapporti tra elusione fiscale ed abuso del diritto, all'interno di un quadro di stabilità e di certezze e una scelta degli strumenti giuridici, in qualche caso contraddittori, nei quali, come vedremo, spicca l'assenza di una visione sistematica, capace di tradurre in chiare norme di legge, l'obiettivo di intercettare gli abusi senza comprimere con modalità indebite la libertà d'impresa.

Una prima considerazione tutt'altro che priva di rilievo, si riferisce al rapporto tra la nozione di abuso del diritto, così come definita nel progetto di modifica della direttiva madre e figlia, presentato dalla Commissione UE nell'autunno 2013, e quella prevista dal testo dell'articolo 5 primo comma lettera a) e b) della delega fiscale.

Si trascrive al riguardo il testo dell'articolo 1 bis che la Commissione propone di inserire nella direttiva Madre e Figlia:

articolo 1

La direttiva 2011/96/UE è modificata come segue:

1. All'articolo 1, è inserito l'articolo 1 bis:

2. Articolo 1 bis

Gli Stati membri revocano il beneficio della presente direttiva nel caso di una costruzione di puro artificio o di una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di ottenere un indebito vantaggio fiscale ai sensi della presente direttiva e che sia in contrasto con l'oggetto, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali invocate.

Una transazione, un regime, un'azione, un'operazione, un accordo, un'intesa, una promessa o un impegno costituiscono una costruzione di puro artificio o una parte di una serie artificiosa di costruzioni, quando non riflettono la realtà economica. ¶ Per determinare se una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa, gli Stati membri valutano, in particolare, se ricorrono una o più delle seguenti situazioni:

- (a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme;
- (b) la costruzione è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato nell'ambito di un comportamento una ragionevole in ambito commerciale;
- (c) la costruzione comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi

reciprocamente;

(d) le transazioni concluse sono di natura circolare;

(e) la costruzione comporta un significativo vantaggio fiscale di cui non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa.

In buona sostanza la direttiva indica con grande precisione una serie di elementi e di circostanze che consentono, ai singoli Stati membri, nell'ambito di operazioni transfrontaliere che comportino una duplice esenzione, come effetto di arbitraggi tra i diversi regimi relativi al trattamento fiscale degli interessi sui prestiti e dei dividendi, (è il caso dei cosiddetti prestiti ibridi,) di revocare, il beneficio del divieto di doppia imposizione, assicurato dalla direttiva madre e figlia, al fine di evitare un vantaggio fiscale in precedenza non previsto, indebito. Vale la pena di precisare che questa possibilità di una doppia esenzione viene contrastata nel nuovo progetto di direttiva essenzialmente per ragioni che attengono al corretto funzionamento del mercato unico e alla tutela della libera concorrenza.

A ben vedere infatti le operazioni relative a prestiti ibridi, che hanno dato luogo negli ultimi anni a numerosi casi di doppia esenzione transfrontaliera, sono costruite in modo da non danneggiare nessuno degli Stati implicati, in quanto, attraverso opportuni arbitraggi, si limitano ad utilizzare un regime di esenzione di diritto comune; né d'altra parte, questo tipo di operazioni comportano alcun aggiramento di norme fiscali in ciascuno Stato implicato, limitandosi a beneficiare di una deduzione relativa ad un tributo che non è stato assolto nello Stato della fonte. Non è neppure detto che in queste ipotesi si possa parlare di un abuso del diritto in senso tecnico, visto che i prestiti ibridi non comportano violazioni di norme, né deroghe al regime fiscale degli interessi e dei dividendi vigente in ciascuno dei due Stati implicati; derivando il vantaggio tributario dall'arbitraggio tra diversi regimi fiscali e da un impiego della direttiva madre figlia, contrario allo spirito della direttiva stessa.

In definitiva, la Commissione e il Parlamento europeo, con la proposta di modifica della direttiva madre e figlia, nelle more di una effettiva armonizzazione del trattamento degli utili societari in ambito europeo, a cui si sta lavorando anche in sede internazionale, con l'elaborazione da parte dell'OCSE di un progetto di convenzione che va in questo senso, hanno definito una serie di regole comportamentali comuni, finalizzate ad impedire turbative nel funzionamento del mercato unico. Un primo passo importante, in assenza di un regime regolatorio basato sulla adozione di una base imponibile comune, ai fini dell'imposizione dei redditi delle società.

Il nuovo testo della direttiva madre figlia, si inserisce precisamente in questo indirizzo evolutivo.

Sotto questo profilo il quadro giuridico interno, delineato nell'articolo 5 della legge delega, presenta non poche significative differenze rispetto alla tendenziale evoluzione del diritto

europeo, su cui sembra utile qualche riflessione ulteriore.

La prima differenza che emerge dalla lettura dell'articolato in tema di contrasto all'abuso del diritto e all'elusione fiscale, rispetto all'evoluzione della normativa europea, è rappresentata dall'assenza di qualsiasi disposizione idonea a definire con chiarezza i confini che separano l'area del risparmio lecito d'imposta, rispetto all'abuso del diritto finalizzato all'elusione tributaria. Una carenza che non deve sorprendere, perché dalla lettura del testo emerge che la principale preoccupazione dei suoi redattori, di cui il Parlamento probabilmente non si è neppure reso conto, sembra essere stata quella di ampliare al massimo i confini dell'abuso del diritto, non solo rispetto al legittimo risparmio d'imposta, che come vedremo l'articolo 5 tende di fatto ad escludere; ma alla stessa nozione di elusione, la quale tende ad essere assorbita all'interno di una nozione di abuso del diritto generica, dei confini mobili, che va molto al di là dell'esigenza di una norma antielusiva generale di chiusura del sistema.

In buona sostanza la delega sembra mirare soprattutto a dare una copertura giuridica e una veste di legittimità, alle diverse ipotesi di abuso del diritto tributario, più o meno fantasiose, elaborate dall'Agenzia delle entrate dopo le sentenze gemelle delle Sezioni Unite del 2008, che hanno introdotto la nozione di abuso del diritto di origine giurisprudenziale, accompagnate talvolta dall'avallo del giudice di legittimità. Non deve quindi sorprendere che, in assenza di un'adeguata elaborazione giuridica della nozione di abuso del diritto tributario, alcuni criteri direttivi riprendano spezzoni di sentenze della Corte di Cassazione, dal significato non sempre univoco, dalle quali non è possibile rilevare principi comuni.

Basti pensare all'esimente delle valide ragioni economiche, che, per escludere il carattere abusivo di un'operazione, in base al primo comma, lettera b) dell'articolo 5 della delega, (che si riferisce alla libertà di scelta tra diverse opzioni contrattuali) dovrebbero essere prevalenti sul vantaggio fiscale conseguito; mentre il secondo comma esclude la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione ovvero una serie di operazioni, è giustificata da ragioni extra fiscali non marginali. Due nozioni di "*valide ragioni economiche*" simili ma sicuramente non corrispondenti o sovrapponibili, che conducono ad effetti giuridici non uniformi.

In buona sostanza il contrario di quello che servirebbe dopo le sentenze delle Sezioni Unite del 2008, che hanno condotto ad una dilatazione inverosimile dell'abuso del diritto, (oltre 5000 sentenze da parte dei soli giudici di legittimità) ben oltre la necessità di contrastare operazioni elusive non codificate, con ulteriore compressione della libertà d'impresa.

Al riguardo vi è un altro elemento che merita approfondimento e si riferisce al rapporto tra la definizione di condotta abusiva a fini di elusione, intesa come "*uso distorto di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio di imposta*", regolata dalla lettera a) del primo comma dell'articolo 5, e la garanzia della "*libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti*

anche un diverso carico fiscale" disciplinata dalla lettera b). A tal fine il primo comma dell'articolo 5 al numero 1) stabilisce di "*considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva.*"

Dalla lettura del testo e dalla diversa collocazione della nozione di abuso del diritto rispetto alla libertà di scelta del legittimo risparmio di imposta, sembra emergere una definizione disgiunta delle nozioni di condotta abusiva e di libertà di scelta legittima "*tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale*" che non può essere mio avviso casuale. In buona sostanza la libertà di scelta tra diverse possibili opzioni giuridico contrattuali, comportante un diverso carico tributario, non sembrerebbe condizionata da "*un uso distorto di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio di imposta*", ma da un diverso criterio direttivo: vale a dire che la libertà di scelta tra una pluralità di opzioni giuridiche caratterizzate da regimi tributari diversificati, incontrerebbe il limite, fin qui non previsto da alcuna disposizione antielusiva, dello "*scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva*".

Ma, se questo è il motivo inespreso ma voluto dal legislatore delegante, sembra evidente che la libertà di scelta tra diverse opzioni contrattuali, caratterizzate da regimi fiscali differenziati, si traduce in realtà nel negare al contribuente qualsiasi libertà di scelta; sembra chiaro infatti che assai difficilmente l'adozione di un'ipotesi contrattuale che comporti di un regime tributario meno oneroso, non sia motivata prevalentemente dall'obiettivo, ben inteso legittimo, di essere assoggettato a un regime fiscale meno oneroso. Al quale d'altra parte possono essere ricollegate dal legislatore diverse modalità di esercizio dell'attività stessa. (Si pensi al tema delle garanzie nelle società di capitali, rispetto alle società di persone)

In buona sostanza la libertà di scelta dei mezzi giuridici con cui regolare i propri affari da parte del contribuente, è legata ad una pluralità di elementi e di condizioni, non esclusivamente tributarie, la cui ponderazione e la cui scelta appartiene all'evidenza all'esercizio della libertà d'impresa, tutelata dall'articolo 41 della Costituzione. Un principio a cui il legislatore delegante non sembra dedicare particolare attenzione.

Pertanto, in presenza di una pluralità di opzioni possibili offerte dal legislatore tributario, tutte ugualmente legittime, la scelta dell'opzione fiscalmente più vantaggiosa, non può condurre ad un abuso del diritto, sol perché l'opzione giuridica prescelta, sia motivata prevalentemente da ragioni tributarie. Da questo punto di vista, è illuminante l'evoluzione del diritto europeo, secondo cui si può parlare di abuso del diritto e di un uso distorto degli strumenti giuridici, solo in presenza di una "*costruzione di puro artificio*" così come individuata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia UE e non certo in funzione della dimensione del vantaggio tributario conseguito.

A ben vedere, il carattere quanto meno equivoco della disposizione, nasce dalla circostanza che, mentre l'esercizio della libertà di scelta tra diverse opzioni tributarie, è condizionata al

fatto che il vantaggio fiscale non rappresenti la causa prevalente dell'operazione, la quale altrimenti sarebbe considerata abusiva del legislatore; nel caso di una costruzione giuridica non usuale, che potrebbe considerarsi anomala, dunque rappresentativa di un uso distorto di strumenti giuridici, quest'ultima non sarebbe considerata elusiva e dunque potrebbe essere opposta al legislatore, se giustificata da ragioni extra fiscali (dunque non soltanto economiche) non marginali. Una disparità di trattamento priva di ragionevolezza, che evidenzia una singolare disattenzione ai profili giuridici.

In ogni caso una condizione diversa rispetto alla scelta *"tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale"*; quest'ultima infatti per essere considerata opponibile al fisco e dunque non abusiva, deve rispettare il seguente criterio direttivo " 1) *considerare lo scopo di ottenere vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva*". In buona sostanza la libertà di scelta tra diverse opzioni fiscali, è condizionata al fatto che la motivazione prevalente non sia di natura tributaria: un modo un po' contorto ma esplicito per negare in fatto la libertà di scelta affermata in premessa.

Che questa interpretazione sia corretta, lo si evince indirettamente dalla lettera c) dello stesso primo comma dell'articolo 5 della delega, che, nel prevedere l'inopponibilità delle operazioni abusive, si riferisce solo a quelle indicate alla lettera a) del primo comma dello stesso articolo, che si limita a definire la nozione di operazione abusiva, e non richiama anche a quelle indicate nella lettera b); la cui abusività quindi non è condizionata da un uso distorto degli strumenti giuridici, ma dal solo fatto che la motivazione prevalente della scelta sia rappresentata dal vantaggio fiscale.

Questo aspetto a mio avviso dovrà essere regolato con grande attenzione nel decreto delegato, perché il testo della delega è stato in più parti condizionato dagli orientamenti della giurisprudenza di legittimità, peraltro non univoci; una giurisprudenza, come detto, tendenzialmente orientata a considerare abusiva ogni forma di risparmio l'imposta, attraverso uno scrutinio sempre più distante dall'insegnamento della Corte di giustizia dell'UE, attento ai principi. Questione quest'ultima tutt'altro che priva di rilievo, tenuto conto del fatto che, dopo una serie di sbandamenti sul tema delle garanzie procedurali, che ha investito, con la sentenza Dolce e Gabbana anche il terreno particolarmente scivoloso delle sanzioni penali, con rilievi particolarmente critici da parte della dottrina penalistica, nell'ultimo anno la Corte di Cassazione, ha corretto il tiro, sia rispetto alle garanzie procedurali, sia in relazione alle sanzioni penali. Un cambiamento di indirizzo molto significativo, che indica una maggiore attenzione ai principi, di cui il testo della delega non tiene alcun conto.

Per meglio comprendere il senso delle riserve formulate in precedenza, sembra utile soffermarsi sulle garanzie procedurali, a partire dalla disciplina dei mezzi di prova. Non

vi è dubbio che questa parte della delega sia la più convincente, ed anche quella su cui si è soffermato l'interesse prevalente degli operatori economici. Certo può sembrare un passo avanti importante che non sia più consentito all'Amministrazione di poter utilizzare, in operazioni potenzialmente elusive, regolate dall'articolo 37 bis del d.p.r. 600/1973, terzo comma, il divieto di abuso del diritto di origine giurisprudenziale, per aggirare i vincoli procedurali fissati dalla normativa antielusiva codificata.

Analoghe considerazioni possono ricavarsi dal carattere non derogabile, a pena di nullità, del termine di 60 giorni dalla richiesta di informazioni o dalla notifica di un Pvc al contribuente, per l'emissione di un avviso di accertamento, stabilito dall' articolo 12 comma sette dello Statuto dei diritti del contribuente, e autorevolmente confermato da ultimo dalle Sezioni Unite della Cassazione. (Cass. SS.UU. 14 maggio 2013 n. 18184) Un orientamento difficilmente compatibile con la possibilità di rilevare un abuso del diritto tributario ex officio in ogni grado di giudizio, stabilito dalle sentenze gemelle della Corte di Cassazione nel 2008.

Ma il fatto che sia stata eliminata un'evidente distorsione nell'impiego della nozione di abuso, non è sufficiente per ritenere che si sia risolto, come per incanto ogni problema; infatti, come abbiamo visto, la nozione di operazione abusiva resta molto più generica rispetto a quanto previsto ad esempio dal progetto di adeguamento della direttiva madre figlia, a livello europeo. Osservazioni ancora più perplesse possono essere rivolte rispetto al tema della libertà di scelta da parte del contribuente della soluzione fiscalmente per lui più vantaggiosa, che, ove adottata senza correttivi, condurrà nella maggior parte dei casi i contribuenti a scegliere la soluzione fiscalmente più onerosa, per evitare il rischio di contestazioni da parte dell'amministrazione finanziaria, accompagnate da pesanti sanzioni.

Non vi è chi non veda che le garanzie procedurali servono a poco, se i profili sostanziali della nozione di abuso del diritto, di elusione e di legittimo risparmio imposta, restano imprecisi fino al punto di essere in parte tra loro sovrapponibili. Un aspetto quest'ultimo centrale, che la delega ha lasciato per alcuni versi aperto, quando non irrisolto.

Partendo da queste considerazioni credo si possano concludere queste brevi note, con un accenno al tema delle sanzioni, particolarmente delicato perché investe una serie di questioni di principio, che vanno regolate appunto in base ai principi. Sul punto la delega presenta un vero proprio "buco nero", in quanto l'unico criterio in tema di sanzioni che si riferisce all'elusione stabilisce: *" l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie "*. Una vera e propria delega in bianco, in base alla quale il legislatore dovrebbe definire il regime delle sanzioni, amministrative e penali, applicabile all'elusione.

Ma a parte questo rilievo, peraltro sostanziale, occorre dire che dal punto di vista della sua

definizione contenutistica, il testo della delega approvato dal Senato ed inviato a Camera dei deputati per il voto finale non si discosta, nella definizione di una disposizione antielusiva a carattere generale, dall'attuale nozione di elusione delineata dall'articolo 37 bis del d.p.r. 600/1983. Ne consegue che nella nuova normativa antielusiva, che farà seguito all'esercizio della delega da parte del Governo, permarranno tutti quegli elementi di valutazione discrezionale da parte dell'Amministrazione e dei giudici, del carattere elusivo o meno a fini tributari, di una costruzione giuridica, che mal si conciliano con la necessaria predeterminazione dei contenuti di una fattispecie, al cui verificarsi il legislatore colleghi l'applicabilità di sanzioni, per di più penali.

Da ultimo la questione delle sanzioni, in tema di abuso del diritto, è stata ripresa da Alessandro Giovannini, nel suo recentissimo lavoro sul "Diritto tributario per principi". Si tratta di un intervento particolarmente significativo in quanto Giovannini ritiene, nel quadro di una ricostruzione originale del divieto di abuso del diritto, riconducibile alla violazione dei principi di correttezza e di buona fede oggettiva, che ne delimita per questa via rigorosamente l'ambito applicativo, che il sistema sanzionatorio, penale e amministrativo, sia applicabile all'abuso del diritto e all'elusione codificata.

Se si guarda alla recente esperienza giurisprudenziale in materia di elusione ed abuso del diritto, con le sue incertezze, contraddizioni e deviazioni dai principi, non è facile riconoscersi nella posizione di Giovannini, favorevole all'applicabilità dell'attuale sistema sanzionatorio amministrativo e penale, proprio per la confusione che domina attualmente la vicenda dell'antielusione. Confusione che la delega, è bene dirlo, ha contribuito ad ampliare ulteriormente.

Giovannini è consapevole di questa difficoltà obiettiva e utilizza a sostegno della sua ricostruzione dell'abuso del diritto tributario, ripeto, apprezzabile, in quanto strettamente delimitata sotto il profilo contenutistico, rispetto alla deriva giurisprudenziale negli ultimi anni, la recente evoluzione dell'ordinamento transalpino, che, aveva condotto a modificare, con la legge finanziaria 2014, l'articolo L 64 del codice delle procedure fiscali, integrando i motivi esclusivamente tributari del vantaggio conseguito abusivamente, con il concetto di prevalenza del vantaggio fiscale, preso a prestito dalla normativa antielusiva italiana.

In buona sostanza sostiene Giovannini, se l'ordinamento francese, al fine di individuare un abuso del diritto, integra l'esclusività del vantaggio fiscale, precedentemente richiesta, facendo riferimento al criterio di prevalenza di quest'ultimo, ed applica all'elusione un regime sanzionatorio più oneroso di quello stabilito in tema di evasione, non si vede perché non si possa giungere ad un'interpretazione analoga anche nel nostro diritto positivo.

L'opinione di Giovannini, non fa una grinza dal punto di vista logico; tuttavia non coglie nel segno, perché non ha tenuto conto di una particolarità positiva che caratterizza

quell'ordinamento. È vero infatti che la legge finanziaria 2014 aveva previsto una modifica dell'articolo L 64 del libro delle procedure fiscali, nel senso indicato da Giovannini, finalizzato ad ampliarne la portata applicativa con una formula non dissimile da quella prevista dalla legislazione antielusiva italiana. Tuttavia Giovannini è stato colto in contropiede dalle particolari caratteristiche del sindacato di legittimità costituzionale delle leggi, previsto dall'ordinamento costituzionale francese; la possibilità da parte della minoranza parlamentare di sottoporre al vaglio del Conseil Constitutionnel, attraverso il controllo preventivo della legittimità costituzionale di una o più disposizioni di una legge, prima della loro promulgazione.

È quello che è avvenuto con la legge finanziaria 2014; infatti con la decisione numero 685 del 29 dicembre 2013 il Conseil Constitutionnel, ha ritenuto l'illegittimità costituzionale di diverse disposizioni tributarie della legge finanziaria 2014, tra cui l'articolo 96, in tema di contrasto alla programmazione fiscale aggressiva e l'articolo 100, che introduceva modifiche estensive del contenuto dell'articolo L 64, richiamate in precedenza.

In particolare per quanto riguarda il criterio di prevalenza del vantaggio fiscale conseguito, ai fini della sua abusività, il Consiglio Costituzionale, con la sentenza n. 685, ne ha riconosciuto l'illegittimità costituzionale per l'indeterminatezza dell'oggetto, in quanto i loro contenuti venivano ad essere definiti dall'amministrazione finanziaria o dai giudici; per questa via trasformando una questione di diritto in un problema di valutazione, in contrasto con il principio di stretta legalità, che non può conoscere eccezioni in campo sanzionatorio; stabilendo il principio che nel campo delle sanzioni il Parlamento non può abdicare al proprio ruolo di definirne il campo di applicazione, delegando questo compito ad altri organi dello Stato, perlopiù con modalità surrettizie. A questo indirizzo chiaro e convincente, proveniente dal giudice delle leggi francese, che non potrà non influenzare sul punto, nel caso in cui una questione simile fosse sottoposta all'attenzione della nostra Corte Costituzionale, anche una eventuale decisione della nostra Corte, si è affiancata una recentissima sentenza della quinta sezione penale della Corte di Cassazione, che va nello stesso senso.

In questa sentenza conosciuta come caso "Mythos" dal nome della holding truffaldina da cui la sentenza aveva tratto origine. la Corte di Cassazione, in evidente polemica con la sentenza Dolce e Gabbana, peraltro mai nominata, in un lungo e motivato *obiter dictum* che si estende per molte pagine, ha sostenuto l'inapplicabilità di qualsiasi ipotesi sanzionatoria non solo all'abuso del diritto, ma anche alle fattispecie elusive predeterminate ex articolo 37 bis del d.p.r. 600/1973.

In particolare la V sezione penale della Corte di Cassazione, ha significativamente richiamato le stesse obiezioni di principio, su cui si era soffermata nel corso del 2012 la dottrina

penalistica più autorevole, da Flick a Flora, che avevano condotto poche settimane prima il Conseil Constitutionnel, a ritenere costituzionalmente illegittimo l'allargamento della portata della nozione di abuso del diritto regolata dall'articolo L. 64 della legge sulle procedure fiscali, francese.

La nostra Cassazione penale (Cass. Sez V n. 36859 del 6 / 9 /2013) è giunta alle stesse conclusioni, proprio per l'impossibilità esplicitata con parole nette dalla Corte Costituzionale francese, di far convivere un regime sanzionatorio particolarmente oneroso, con l'indeterminatezza della fattispecie conseguente all'introduzione di un criterio di apprezzamento dell'abuso del diritto, che trasforma una questione di violazione di norme giuridiche, in una questione di merito dai confini inevitabilmente più incerti.

Si tratta quindi di precedenti di grande rilievo, che non potranno essere ignorati nell'esercizio della delega da parte del Governo; una delega che sul punto specifico della applicabilità delle sanzioni penali all'elusione è oltretutto priva di criteri direttivi. Per essere più precisi, ritengo che l'impianto della delega, nello stabilire il divieto di abuso del diritto tributario come principio generale dell'ordinamento, a fini di tenuta del sistema, ne abbia ulteriormente amplificato i profili valutativi e di fatto, indi l'indeterminatezza, rispetto alle condizioni vigenti, tale da non offrire alcuno spazio, in base ai principi costituzionali che reggono l'ordinamento penale per la previsione di sanzioni di questo genere. Senza per vedere di vista che l'attuale formula dell'articolo 8 della legge delega, ha fatto seguito ad un intervento quantomeno inusuale del presidente della Repubblica, che traeva motivo da una vicenda che vedeva coinvolto un Ministro del governo Monti.

Al di là in queste brevi note, che anticipano la necessità di un nuovo approccio, più ampio ed approfondito al tema della delega fiscale, ai suoi limiti contenutistici e all'assenza di un disegno di politica tributaria di respiro più ampio, idoneo a rimettere in moto l'economia italiana e conseguentemente ad offrire le risorse per un riequilibrio distributivo del prelievo, di ampia portata, mi sembra di potere anticipare una conclusione non particolarmente ottimistica, rispetto alla sottovalutazione nel ruolo del diritto nel governo dell'economia pubblica, con particolare riguardo al diritto tributario.

Un elemento di criticità che a ben vedere non è la causa determinante delle attuali, gravi difficoltà dell'economia italiana, ma l'effetto di una crisi più ampia e profonda, che parte dalla funzione di Governo, per investire direttamente l'istituzione parlamentare e con essa il modello di decentramento della spesa pubblica, mal definito con la riforma del titolo V° della Costituzione ed ancor peggio attuato. Il che conduce quasi per obbligo a dover riflettere sul ruolo delle istituzioni nell'attuale momento storico e sull'urgenza di una analisi più ampia, che, partendo dalle istituzioni e della loro crisi evidente, conduca ad una riflessione più profonda, innanzitutto culturale. Un approfondimento che guardi alla società

italiana nel suo insieme e all'urgenza di riannodare quei fili unitari, senza i quali non è possibile indicare percorsi credibili di ripresa per la nostra Comunità.