

## EL ABUSO DE DERECHO Y LAS SANCIONES PENAL-TRIBUTARIAS EN ITALIA

Por Ivo Caraccioli\*

El derecho tributario italiano, a diferencia de otras legislaciones, no prevé la cláusula general del llamado “abuso de derecho”, en virtud de la cual se permite a la Administración financiera impugnar, no una determinada violación de normas antielusión que son contempladas de forma legislativa, sino la predisposición de un acto o de un comportamiento que se encuentra desprovisto de fines estrictamente económicos, y que, por lo tanto, resulte puesto en marcha exclusivamente (o de manera dominante) para obtener un ahorro del impuesto<sup>1</sup>.

En efecto, la legislación tributaria italiana prevé –solo en el campo del impuesto a la renta y, por ejemplo, no del IVA– una disposición específica (art. 37-*bis* Decreto del Presidente de la República nro. 600, de fecha 29/9/1993) en virtud de la cual “no son oponibles a la administración financiera los actos, los hechos y los negocios, incluso relacionados entre ellos, que carezcan de razones económicas válidas, destinadas a enmascarar obligaciones o prohibiciones, contempladas en el ordenamiento tributario, y a obtener reducciones de impuestos o reintegros, de una forma u otra, indebidos”. La consecuencia prevista es el “desconocimiento de las ventajas tributarias obtenidas” mediante dichos actos, mientras que no se contemplan sanciones administrativas de forma específica<sup>2</sup>.

La norma en cuestión dispone de un listado detallado de las operaciones sobre las cuales dicha norma se

\* Ex Profesor Ordinario de derecho penal de la Universidad de Turín (Italia). Presidente del “Centro de derecho penal tributario” (Italia).

<sup>1</sup> Véase, a respecto de ello, Mobili-Parente, Primeros pasos hacia el abuso del derecho, en *Il Sole 24 Ore* (N. d. T. periódico económico italiano), del 12/10/2012, con relación al proyecto de poder fiscal presentado ante la Cámara de Diputados, en cuyos puntos se prevé la definición legislativa del límite del abuso de derecho; P. Russo, La carga de la prueba en la hipótesis del “abuso de derecho”, teniendo en cuenta los principios elaborados durante la jurisprudencia, en *Il Fisco* (N. d. T. Revista de carácter tributaria), nro. 9/2012 ,1-1301.

<sup>2</sup> En jurisprudencia, entre tantas otras, Casación civil nro.25537, del 30/11/2011; en jurisprudencia v. Falcone, Tribunal de Justicia de la Unión Europea, causa C-427/10, del 29 de marzo de 2012, – Importancia “comunitaria” del abuso de derecho en los impuestos directos, en *Il Fisco*, nro. 18/2012, 1-2803; C. Attardi, Abuso de derecho y las sanciones tributarias, en *Il Fisco*, nro. 2/2011 , 1-212.

aplica, de forma progresiva aumentada en el tiempo (transformaciones, fusiones, escisiones, etc.); lista que posee, por lo tanto, un valor taxativo. En consecuencia, dicha norma –con todas las garantías procesales relacionadas, disciplinadas de forma particular– se aplica solo a las operaciones nombradas de manera expresa, quedando todas las otras, concretamente como es previsible, al margen de la disciplina en cuestión. De hecho, en el transcurso de los años, a pesar de algunos intentos inconclusos de parte del legislador, nunca se ha querido introducir ninguna reglamentación de carácter general destinada a disciplinar el llamado “abuso de derecho”, válida para las operaciones diferentes de las contempladas específicamente.

No obstante, durante la década del 2000, la jurisprudencia italiana, sobre todo por parte de la Cámara de Casación civil tributaria Sala V, recurrió al instituto del “abuso de derecho” –se repite, no regulado en forma legislativa y, por lo tanto, de creación exclusivamente jurisprudencial<sup>3</sup>.

A tales efectos, debe destacarse que ya en el pasado la Cámara había recurrido a otros institutos similares, como los de “causa ilícita” y de “contrato en fraude a la ley”, que se establecen en los arts. 1343-1344 del Código Civil; sin embargo, más tarde, dicha vía fue reemplazada, precisamente, por la del “abuso de derecho”, acogiendo en el ordenamiento italiano una norma análoga dispuesta por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las comunidades europeas, pero solo con referencia al impuesto al valor agregado (IVA), como impuesto “compatible” con la Comunidad Europea<sup>4</sup>.

Según la orientación interpretativa de Casación italiana, la norma del abuso de derecho sería inherente al ordenamiento jurídico y, por lo tanto, no necesitaría de una impugnación determinada en las diferentes fases

<sup>3</sup> Entre las más recientes, Casación civil, Sala V nro. 19234, del 7/11/2012; Casación civil, Sala V, nro. 17949, del 19/10/2012; Casación civil, Sala V, nro. 10807, 2876/2012; Casación civil., Sala. V, nro. 7393, del 11/5/2012; Casación civil, Sala V, nro. 21782, del 20/10/2011; Casación civil, Sala V nro. 10383, del 12/5/2011.

<sup>4</sup> Sobre este punto Casación civil, Sala. V, nro. 16996, del 5/10/2012; Casación civil, Sala. V, nro. 24231, del 18/11/2011; Casación civil, Sala. V, nro. 18907, del 16/9/2011; Casación civil, Sala. V, nro. 1372, del 21/1/2011; Casación civil, Sala. V, nro. 12249, del 19/5/2010; R. Betti-G. Sbaraglia, El abuso de derecho en materia tributaria: la jurisprudencia comunitaria, en Il Fisco, nro. 39/2011, 1-6381.

del contencioso tributario, como, en cambio, lo requiere expresamente la recordada hipótesis de las "disposiciones de antielusión" del art. 37-bis Decreto del Presidente de la República citado<sup>5</sup>.

En la práctica, ha sucedido que el fenómeno del abuso de derecho ha sido reconocido como existente por sentencias de Casación (tercera instancia de juicio), sin que nunca se hubiera hablado de la cuestión en las instancias precedentes del juicio (comisiones tributarias provincial y regional).

En una etapa ulterior lógica Casación, a través de una sentencia de las salas en pleno, afirmó otro principio según el cual la prohibición del abuso de derecho encontraría un fundamento constitucional concreto en el texto del art. 53, inciso 1 de la Constitución de la República (1948), por el que "todos son llamados a cooperar con los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva" (el llamado principio de la "capacidad contributiva", entendido de diversas formas en la doctrina y que siempre ha dado lugar a profundas discusiones)<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Casación civil, Sala. V, nro. 2193, del 16/12/2012; Casación civil, Sala. V, nro. 25537, 30/11/2011; Casación civil, Sala. V, nro. 25374, del 17/10/2008. Además, en dicho sentido está la jurisprudencia de mérito: Comisión Tributaria Provincial Emilia Romaña, Sala I, nro. 242, del 29/11/2010.

<sup>6</sup> Casación civil, Salas en pleno nro. 30055, del 23/12/2008 según la cual "los principios constitucionales de la capacidad contributiva y del carácter progresivo de la imposición que caracterizan el ordenamiento tributario impiden, al obtener ventajas fiscales logradas a través de instrumentos jurídicos, la adopción, o sea, el uso de aquellos que estén destinados únicamente al ahorro del impuesto, en ausencia de razones económicamente apreciables –incluso donde no recurra a ninguna violación o contraste concreto de alguna disposición específica”; en el mismo sentido Casación civil, Salas en pleno, nro. 30057, del 23/12/2008, para la cual “No es oponible al Tesoro Público –en virtud de un principio general de prohibición de abuso de derecho en materia tributaria, que se deduce del art. 53 de la Constitución– el negocio con el cual se constituye, en favor de una sociedad residente en el territorio del Estado, un derecho de usufructo sobre las acciones o sobre las cuotas de una sociedad italiana que posee un sujeto no residente, para permitir al cedente de transformar la ganancia de participación en ganancia de negociación (exentas de la retención sobre los dividendos de acuerdo con el art. 27, inciso tercero, del Decreto del Presidente de la República nro. 600/1973) y a la cesionaria de percibir los dividendos, sobre los cuales, además de sufrir la aplicación de la retención menos onerosa de acuerdo con el art. 27, inciso primero, del Decreto del Presidente de la República nro. 600/1973 (principalmente recuperable al momento de la declaración jurada anual), podrá incluso valerse del crédito del impuesto previsto por el art. 14 del TUIR (Texto Único de los impuestos sobre la renta) –

A través de dicho enlace directo con una norma de rango superior (justamente por ser constitucional), los jueces de Casación consideraron, entonces, atribuirle a la norma del abuso de derecho una fuerza mayor respecto a las leyes ordinarias.

Por su lado, la doctrina en su mayoría consideró objetar el alcance de dicha "conexión constitucional", bajo el perfil que, por una parte, de esa forma se le atribuye a la norma de la Constitución algo más de aquello que específicamente afirma la Carta; y, por otra parte, se descuida lo que se desprende de otra norma constitucional, o sea del art. 23, que afirma que "ninguna prestación personal o patrimonial podrá imponerse si no está prevista por la ley". En verdad, de acuerdo con dicho planteamiento, no le sería permitido a la jurisprudencia introducir reglas en una materia (precisamente, la de impuestos que entra dentro de las "prestaciones patrimoniales") en la cual es necesaria una disposición legislativa (que falta, justamente, en la hipótesis en examen)<sup>7</sup>.

Sobre este tema –que ha enardecido la doctrina y la práctica italiana, al haber sido el instituto en cuestión impugnado en tantas comprobaciones y verificaciones por parte de la Administración financiera– se abrió un encendido debate, sobre todo, al destacarse los siguientes argumentos: – el instituto en cuestión no es de origen legislativo, entonces, no podrá la jurisprudencia anteponerse a la ley; – los límites de aplicación del instituto son muy vastos y esto causa una gran inseguridad en las empresas (sobre todo en las extranjeras, potencialmente interesadas en abrir establecimientos en Italia, importante más que nunca

---

Decreto del Presidente de la República nro. 917/1986 y, además, podrá deducir de la ganancia de la empresa, pro cuota anual, el costo del usufructo, cuando resulte que el negocio mismo no tiene otras razones económicamente apreciables fuera de aquella de obtener una ventaja tributaria". En doctrina A. Amatucci, Elusión fiscal del impuesto y capacidad contributiva, en Il Fisco, nro. 2/2009, 2-277; F. Batistoni Ferrara, Igualdad y capacidad contributiva, en Revista del derecho tributario, nro. 6/2008, I, 447; E. Fortuna, Abuso de derecho: orientaciones de jurisprudencia y aplicación analógica del art. 37-bis del Decreto del Presidente de la República nro. 600/1973, en Il Fisco, nro. 23/2009, 1-3747.

<sup>7</sup> Sobre este punto véase: E. De Mita, La antielusión encuentra una base en la Constitución, en Il Sole 24 ore, del 2/1/2009; M. Manca, Abuso de derecho y principios constitucionales, en Il Fisco, nro. 3/2009, 366; G. Corasaniti, Sobre la prohibición general de abuso de derecho en el ordenamiento tributario, en Derecho y práctica tributaria, 2009, 2, 213.

en el actual momento histórico de fuerte crisis económica)<sup>8</sup>.

Sobre la base de estas consideraciones de carácter general, en este momento, preguntémonos como el problema se plantea en relación a los perfiles penal-tributarios de la cuestión; en particular si la impugnación de la figura del abuso de derecho para determinadas operaciones conlleva, o no, la responsabilidad de este tipo.

Respecto a ello es necesario distinguir entre dos perfiles: – la obligación de denuncia ante la Autoridad Judicial penal por parte de la Administración financiera; – la subsistencia de elementos constitutivos de delitos tributarios en el caso de ser hallados elementos constitutivos de abuso de derecho.

Acerca del primer perfil, debe considerarse la existencia de dicha obligación, no solo para que (y en función de que) se reconozcan los elementos que constituyen el abuso de derecho –tratándose en dicho caso, de una problemática de exclusivo carácter fiscal–, sino solo si, en el caso concreto, se verifican elementos que constituyan un delito tributario específico.<sup>9</sup>

Las circunstancias que más fácilmente se toman en consideración a tal fin son las de los arts. 3 y 4 del Decreto Legislativo nro. 74, del 10/3/2000, respectivamente denominadas “declaración jurada fraudulenta mediante ardid o engaño” y “declaración jurada engañosa”, que serán castigadas con la reclusión de un año y seis meses a seis años (art. 3) y de uno a tres años de reclusión (art. 4), y cada vez que se alcancen los siguientes umbrales cuantitativos de punibilidad: que el impuesto evadido sea superior a treinta mil euros, con referencia a alguno de los impuestos individuales (art. 3); y a cincuenta mil euros (art. 4); monto total de los elementos activos descontados de la imposición, también mediante indicación de elementos pasivos ficticios, superior al cinco por ciento del monto total de los elementos activos indicados en la declaración, o en cualquier caso

<sup>8</sup> G. Zizzo, El abuso del derecho, en GT – Revista jurídica tributaria, 2008, 465; L. Carpentieri, Entre el abuso y la inseguridad del derecho, en Revista derecho tributario, 2008, I, 1059; G. Marongiu, La elusión fiscal en el impuesto de sellos entre el abuso de derecho y el abuso de poder, en Revista derecho tributario., I, 1069-1070, 2008.

<sup>9</sup> A. Tomassini, Es delito solo la elusión fiscal “típica”, en Il Sole 24 Ore, del 2/3/2012.

superior a un millón (art. 3); respectivamente, diez por ciento y dos millones (art. 4)<sup>10</sup>.

La diferencia entre los dos delitos consiste en el hecho de que para considerarse declaración fraudulenta serán necesarias características particulares de conducta: "falta de representación en los asientos contables obligatorios y valerse de medios fraudulentos idóneos para dificultar la verificación de dichos asientos" (art. 3); la inexistencia de las mencionadas modalidades, en cambio, con relación a la conducta en el art. 4.

Por lo general, en su mayoría, la circunstancia que se comprueba es la de "declaración jurada engañosa", desde el momento que se trata de operaciones societarias o, de algún modo, de contribuyentes particularmente calificados, y nunca se está frente a falsedades contables y de medios fraudulentos; de hecho, se trata solo de considerar existente o no la infidelidad de la declaración por el hecho que se aplica el abuso de derecho.

A este punto, la praxis instaurada en Italia, ya sea por parte de la *Agenzia delle Entrate* (Administración tributaria: Administración Federal de Ingresos Públicos -AFIP-, en Argentina), ya sea por la *Guardia di Finanza* (Policía Fiscal, en Argentina) es la de transmitir las actuaciones a la *Procura della Repubblica* (Fiscalía, en Argentina), frente a una operación impugnada como "abuso de derecho", remitiendo, por lo tanto, a la Autoridad Judicial la evaluación de la existencia o no de la "declaración jurada engañosa", ya citado art. 4.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Sobre este argumento, I. Caraccioli, Cláusulas antielusivas, ya art. 37 bis y perfiles penales relacionados, en Revista derecho tributario, 2009, III, 47; E. Fortuna, op. cit.; G. D. Toma, "Abuso de derecho" - "Eventuales" implicancias penales y propuestas en el ámbito legislativo, en *Il Fisco*, nro. 31/2009, 1-5117.

<sup>11</sup> Sobre este punto v. Casación penal, Sala II, nro. 7739, del 22/11/2011 según la cual "los delitos tributarios de declaración jurada engañosa o de falta de declaración jurada, incluso, podrán constituirse por las conductas de elusión fiscal a los fines fiscales que se atribuyan estrechamente a las hipótesis de elusión fiscal expresamente previstas por ley, o sea aquellas establecidas en el art. 37, inciso tercero y art. 37 bis del Decreto del Presidente de la República nro. 600/1973... en dicho caso, en efecto, se solicita al contribuyente que tenga en cuenta el sistema normativo tributario completo, al momento de redactar la declaración jurada, porque dicho sistema asume carácter obligatorio en las disposiciones antielusivas específicas. En otras palabras, en el campo penal, no puede afirmarse la existencia de una norma general antielusiva, que prescinde de normas antielusivas específicas, mientras puede afirmarse la importancia penal de las conductas que entran en una disposición fiscal antielusiva específica"; entre tantas observaciones, sobre dicho dictamen, en sentido crítico A.

En cambio, otro y diferente es el discurso relacionado a la subsistencia o no por parte del juez penal de elementos constitutivos del delito en cuestión, una vez que se haya instaurado el proceso penal.

Con respecto a ello, incluso a la luz del principio llamado “dos vías” (que se encuentra en el art. 20 del Decreto Legislativo 74/2000), es decir, de la total separación entre proceso penal por delitos tributarios y contencioso fiscal, que caracteriza la materia, deberá considerarse que el juez penal no esté vinculado de ningún modo en la formulación del problema y en la pretensión admitida en el ámbito tributario<sup>12</sup>.

De hecho, existen algunas operaciones calificadas como “abuso de derecho”, las cuales no dan lugar a los elementos que constituyen delito de declaración jurada engañosa. Si pensamos, por ejemplo, en el caso de una reestructuración societaria a la cual se le impugna la inexistencia de razones económicas en favor de ella misma, que sería puesta en marcha, según el Fisco, solo y exclusivamente (o, por lo menos, de manera predominante) por razones de ahorro fiscal. Puede ser que dicha operación no dé lugar al encubrimiento de componentes positivos de las ganancias o a la información de componentes negativos en la declaración jurada considerados falsos. En dicho caso, entonces, la considerada existencia de un fenómeno de abuso de derecho por parte del Fisco no puede y no debe conllevar automáticamente también la subsistencia de elementos constitutivos del delito mismo<sup>13</sup>.

---

Traversi, Eludir no es evadir. Los jueces fuerzan la ley, en Il Sole 24 ore, 3/3/2012; G. Negri, Sanción penal incluso para la elusión fiscal, en Il Sole 24 ore, del 29/2/2012. Sobre este argumento, como comentario a la orientación de Tribunal Supremo luego de emanar los citados dictámenes de las Salas en pleno, véase E. De Mita, El abuso del derecho debe ser impugnado por el Fisco y no por los jueces, en Il Sole 24 Ore, del 22/5/2012.

<sup>12</sup> Casación penal, Sala III, nro. 37071, del 28/6/2012; Casación penal, Sala III, nro. 14855, del 19/12/2011; Casación penal, Sala III, nro. 21213, del 26/2/2008.

<sup>13</sup> Sobre este argumento G. Bersani, Las conductas de elusión fiscal y su importancia en el derecho penal tributario de acuerdo con la jurisprudencia de la Cámara de Casación, en Il Fisco, nro. 27/2012 , 1-4263; B. Gullo, Impuesto efectivamente debido, “normas de defensa” y el abuso de derecho: casos prácticos de aplicación de la noción penal del impuesto evadido, en Il Fisco, nro. 45/2011, 1-7299.

## L'ABUSO DEL DIRITTO E LE SANZIONI PENAL-TRIBUTARIE IN ITALIA

Il diritto tributario italiano, a differenza di altre legislazioni, non prevede la clausola generale del c.d. "abuso del diritto", in forza della quale è consentito all'Amministrazione finanziaria di contestare, non una specifica violazione di norme anti-elusive legislativamente previste, ma la predisposizione di un atto o di un comportamento che sia privo di finalità strettamente economiche, e che quindi, risulti posto in essere esclusivamente (o prevalentemente) per ottenere un risparmio di imposta<sup>14</sup>.

La legislazione tributaria italiana, infatti, prevede – solo nel campo delle imposte sui redditi, e non, ad es., dell'IVA – una specifica disposizione (art. 37-bis D.P.R. 29/9/1993 n. 600) in forza della quale "sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti". La conseguenza prevista è il "disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti" mediante tali atti, non essendo invece specificamente contemplate delle sanzioni amministrative<sup>15</sup>.

La norma in questione prevede un'elenco dettagliata delle operazioni rispetto alle quali tale regola si applica, progressivamente aumentata nel tempo (trasformazioni, fusioni, scissioni, ecc.); elenco che possiede dunque un valore tassativo. Di conseguenza la regola in questione – con tutte le connesse garanzie procedurali, specificamente disciplinate – si applica soltanto alle operazioni espressamente menzionate, rimanendo tutte le altre, concretamente ipotizzabili, al di fuori della disciplina in questione. Nel corso degli anni, infatti, malgrado taluni tentativi, rimasti incompiuti, da parte del Legislatore,

<sup>14</sup> Vedasi, al riguardo, vedasi Mobili-Parente, Primi paletti all'abuso del diritto, in Il Sole 24 Ore, 12/10/2012, in relazione al presentato disegno di delega fiscale alla Camera dei Deputati nei cui punti è prevista la definizione legislativa del perimetro dell'abuso del diritto; P. Russo, L'onere probatorio in ipotesi di "abuso del diritto" alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale, in Il Fisco, n. 9/2012 ,1-1301.

<sup>15</sup> In giurisprudenza, fra le tante, Cass. civ., 30/11/2011 n. 25537; in dottrina v. Falcone, Corte di Giustizia UE 29 Marzo 2012, causa C-427/10 – Rilievo "comunitario" dell'abuso del diritto nella fiscalità diretta, in Il Fisco, n. 18/2012, 1-2803; C. Attardi, Abuso del diritto e sanzioni tributarie, in Il Fisco, n. 2/2011 , 1-212.

non si è mai voluta introdurre alcuna norma di carattere generale tendente a disciplinare il c.d. "abuso del diritto", valido per le operazioni diverse da quelle specificamente contemplate.

Cionondimeno, nel corso degli anni 2000, la giurisprudenza italiana, soprattutto da parte della Corte di cassazione-sezione V civile tributaria, ha fatto ricorso all'istituto – ripetesi, non legislativamente disciplinato e quindi di creazione esclusivamente giurisprudenziale – dell'"abuso del diritto"<sup>16</sup>.

E' da sottolineare, in proposito, che già in passato la Corte aveva fatto ricorso ad altri istituti simili, come ad esempio quelli della "causa illecita" e del "contratto in frode alla legge", di cui agli artt. 1343-1344 c.c., ma poi tale strada è stata sostituita appunto da quella dell'"abuso del diritto", recependo nell'ordinamento italiano analoga regola prevista dalla giurisprudenza della Corte di giustizia delle comunità europee, peraltro solo con riferimento all'imposta sul valore aggiunto (IVA), quale imposta "armonizzata" a livello comunitario<sup>17</sup>.

Secondo l'orientamento interpretativo della Cassazione italiana, la regola dell'abuso del diritto sarebbe immanente all'ordinamento giuridico e quindi non necessiterebbe di specifica contestazione nelle varie fasi del contenzioso tributario, come invece espressamente richiesto per le ricordate ipotesi delle "disposizioni antielusive" di cui all'art. 37-bis D.P.R. citato<sup>18</sup>.

In linea pratica è successo che il fenomeno dell'abuso del diritto sia stato riconosciuto esistente da sentenze di Cassazione (terzo grado di giudizio), senza che mai della questione si fosse parlato nei precedenti gradi di giudizio (commissioni tributarie provinciale e regionale). Con un ulteriore passaggio logico la Cassazione, attraverso una sentenza delle sezioni unite, ha

<sup>16</sup> Tra le più recenti Cass. civ., Sez. V, 7/11/2012 n. 19234; Cass. civ., Sez. V, 19/10/2012 n. 17949; Cass. civ., Sez. V, 2876/2012 n. 10807; Cass. civ., Sez. V, 11/5/2012 n. 7393; Cass. civ., Sez. V, 20/10/2011 n. 21782; Cass. civ., Sez. V, 12/5/2011 n. 10383.

<sup>17</sup> Sul punto Cass. civ., Sez. V, 5/10/2012 n. 16996; Cass. civ., Sez. V, 18/11/2011 n. 24231; Cass. civ., Sez. V, 16/9/2011 n. 18907; Cass. civ., Sez. V, 21/1/2011 n. 1372; Cass. civ., Sez. V, 19/5/2010 n. 12249; R. Betti-G. Sbaraglia, L'abuso del diritto in materia tributaria: la giurisprudenza comunitaria, in Il Fisco, n. 39/2011, 1-6381.

<sup>18</sup> Cass. civ. Sez. V, 16/12/2012 n. 2193; Cass. civ., Sez. V, 30/11/2011 n. 25537; Cass. civ., Sez. V, 17/10/2008 n. 25374. In tal senso è, altresì, la giurisprudenza di merito: Comm. Trib. Prov. Emilia Romagna, Sez. I, 29/11/2010 n. 242.

affermato un ulteriore principio, ossia quello secondo cui il divieto dell'abuso del diritto troverebbe un suo preciso fondamento costituzionale nel testo dell'art. 53 comma 1 della Costituzione repubblicana (1948), in forza del quale "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" (il c.d. principio della "capacità contributiva", variamente inteso in dottrina e che ha sempre dato luogo a profonde discussioni)<sup>19</sup>.

Attraverso tale diretto collegamento con una norma di rango superiore (appunto perché costituzionale), i giudici della Cassazione hanno, dunque, ritenuto di attribuire alla regola dell'abuso del diritto una forza rafforzata rispetto alle leggi ordinarie.

La dottrina, dal canto suo, ha ritenuto per lo più di contestare la valenza di tale "aggancio costituzionale", sotto il profilo che in tal modo, da un lato, si fa dire alla norma della Costituzione qualcosa di più di ciò che specificamente afferma la Carta; e, dall'altro lato, si trascura quanto risulta da altra norma costituzionale,

<sup>19</sup> Cass. civ., Sez. Unite, 23/12/2008 n. 30055 secondo cui "i principi costituzionali della capacità contributiva e della progressività dell'imposizione che informano l'ordinamento tributario ostano al conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti attraverso strumenti giuridici, l'adozione ovvero l'utilizzo dei quali sia unicamente rivolto, in assenza di ragioni economicamente apprezzabili, al risparmio d'imposta – anche laddove non ricorra alcuna violazione o contrasto puntuale ad alcuna specifica disposizione"; nello stesso senso Cass. civ., Sez. Un., 23/12/2008 n. 30057 per la quale "E' inopponibile all'Erario – in virtù di un generale principio divieto di abuso del diritto in materia tributaria, desumibile dall'art. 53 Cost. – il negozio con il quale viene costituito, in favore di una società residente nel territorio dello Stato, un diritto di ususfrutto sulle azioni o sulle quote di una società italiana, possedute da un soggetto non residente, in modo da consentire al cedente di trasformare il reddito di partecipazione in reddito di negoziazione (esente dalla ritenuta sui dividendi di cui all'art. 27, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973) ed alla cessionaria di percepire i dividendi, sui quali, oltre a subire l'applicazione della ritenuta meno onerosa di cui all'art. 27, primo comma, del D.P.R. n. 600/1973(oltretutto recuperabile in sede di dichiarazione annuale), può anche avvalersi del credito di imposta previsto dall'art. 14 del T.U.I.R. - D.P.R. n. 917/1986, ed inoltre di dedurre dal reddito d'impresa, pro quota annuale, il costo dell'usufrutto, allorché risulti che il negozio stesso non ha altre ragioni economicamente apprezzabili al di fuori di quella di conseguire un vantaggio tributario". In dottrina A. Amatucci, Elusione fiscale e capacità contributiva, in Il Fisco, n. 2/2009, 2-277; F. Batistoni Ferrara, Egualanza e capacità contributiva, in Rivista di diritto tributario, n. 6/2008, I, 447; E. Fortuna, Abuso del diritto: orientamenti giurisprudenziali e applicazione analogica dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, in Il Fisco, n. 23/2009, 1-3747.

ossia l'art. 23, il quale afferma che "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge". Invero, secondo tale impostazione, non sarebbe consentito alla giurisprudenza di introdurre delle regole in una materia (appunto, quella delle imposte, rientranti fra le "prestazioni patrimoniali") nella quale è necessaria una disposizione legislativa (mancante appunto nell'ipotesi in esame)<sup>20</sup>.

Su questo tema – che ha infiammato la dottrina e la pratica italiane, essendo l'istituto in questione contestato in tante verifiche ed accertamenti da parte dell'Amministrazione finanziaria – si è aperto un acceso dibattito, sottolineandosi soprattutto i seguenti argomenti: - l'istituto in questione non è di origine legislativa, non potendosi la giurisprudenza sovrapporre alla legge; - i confini applicativi dell'istituto sono molto vasti e questo provoca una grande incertezza nelle imprese (soprattutto in quelle straniere, potenzialmente interessate ad aprire stabilimenti in Italia, quanto mai essenziali nell'attuale momento storico di forte crisi economica)<sup>21</sup>.

Sulla base di queste considerazioni di carattere generale chiediamoci ora come il problema si ponga in relazione ai profili penal-tributari della questione; in particolare se la contestazione della figura dell'abuso del diritto in ordine a determinate operazioni comporti, oppure no, responsabilità di questo tipo.

Al riguardo occorre distinguere tra due profili: - obbligo di denuncia all'Autorità Giudiziaria penale da parte dell'Amministrazione finanziaria; - sussistenza di estremi di reati tributari nel caso siano riscontrati estremi di abuso del diritto.

Circa il primo profilo si deve ritenere l'esistenza di tale obbligo, non solo perché (ed in quanto) vengano riconosciuti estremi di abuso del diritto – trattandosi, in tal caso, di una problematica di esclusivo carattere

<sup>20</sup> Sul punto vedasi: E. De Mita, L'antielusione trova una base in Costituzione, in Il Sole 24 ore, 2/1/2009; M. Manca, Abuso del diritto e principi costituzionali, in Il Fisco, n. 3/2009, 366; G. Corasaniti, Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario, in Dir e prat. trib., 2009, 2, 213.

<sup>21</sup> G. Zizzo, L'abuso del diritto, in GT – Riv. giur. trib., 2008, 465; L. Carpentieri, Tra abuso ed incertezza del diritto, in Riv. dir. trib., 2008, I, 1059; G. Marongiu, L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del diritto e l'abuso di potere, in Riv. dir. trib., I, 1069-1070, 2008.

fiscale – ma solo se nel caso concreto siano riscontrabili elementi costitutivi di uno specifico reato tributario<sup>22</sup>.

Le fattispecie che vengono più facilmente in considerazione a tal riguardo sono quelle di cui agli artt. 3 e 4 D.Lgs. 10/3/2000 n. 74, rispettivamente denominate “dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici” e “dichiarazione infedele”, e punite con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni (art. 3) e da uno a tre anni di reclusione (art. 4), e sempre che siano raggiunte le seguenti soglie quantitative di punibilità: imposta evasa superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro trentamila (art. 3) e ad euro cinquantamila (art. 4); ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all’imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fintizi, superiore al cinque per cento dell’ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque superiore a un milione (art. 3); rispettivamente, dieci per cento e due milioni (art. 4)<sup>23</sup>.

La differenza tra i due reati consiste nel fatto che per avversi la dichiarazione fraudolenta occorrono caratteristiche particolari della condotta: “falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l’accertamento” (art. 3); inesistenza di tali modalità, invece, quanto alla condotta nell’art. 4.

Soltanamente la fattispecie maggiormente verificabile è quella della “dichiarazione infedele”, in quanto, trattandosi di operazioni societarie o comunque di contribuenti particolarmente qualificati, non si è mai in presenza di falsità contabili e di mezzi fraudolenti; si tratta, infatti, soltanto di ritenere esistente o meno l’infedeltà della dichiarazione per il fatto che viene applicato l’abuso del diritto.

Stando così le cose, la prassi instauratasi in Italia, sia da parte dell’Agenzia delle Entrate che della Guardia di Finanza, è quella, in presenza di un’operazione contestata come “abuso del diritto”, di trasmettere gli atti alla Procura della Repubblica, demandando quindi

---

<sup>22</sup> A. Tomassini, E’ reato solo l’elusione “tipica”, in Il Sole 24 ore, 2/3/2012.

<sup>23</sup> In argomento, I. Caraccioli, Clausole antielusive ex art. 37 bis e relativi profili penali, in Riv. dir. trib., 2009, III, 47; E. Fortuna, op.. cit.; G. D. Toma, “Abuso del diritto” - “Eventuali” risvolti penali e proposte in sede legislativa, in Il Fisco, n. 31/2009, 1-5117.

all'Autorità Giudiziaria la valutazione dell'esistenza o meno della "dichiarazione infedele" ex art. 4 cit.<sup>24</sup>

Altro e diverso è, invece, il discorso relativo alla sussistenza o meno da parte del giudice penale di estremi del reato in questione, una volta che sia instaurato il procedimento penale.

Al riguardo, alla luce anche del principio del c.d. "doppio binario" (di cui all'art. 20 D.Lgs. 74/2000), ossia della completa separazione tra processo penale per reati tributari e contenzioso fiscale, che caratterizza la materia, si deve ritenere che il giudice penale non sia assolutamente vincolato all'impostazione del problema ed alle conclusioni accolte in sede tributaria<sup>25</sup>.

Esistono, infatti, delle operazioni qualificate come "abuso del diritto", le quali non danno luogo agli estremi del reato di dichiarazione infedele. Si pensi, ad es., al caso di una ristrutturazione societaria alla quale venga contestata l'inesistenza di ragioni economiche a supporto della stessa, che sarebbe stata posta in essere, secondo il Fisco, solo ed esclusivamente (od, almeno, prevalentemente) per ragioni di risparmio fiscale. Può darsi che tale operazione non dia luogo al nascondimento di componenti positivi di reddito od all'indicazione in dichiarazione di componenti negativi ritenuti fittizi. In tal caso, allora, la ritenuta esistenza di un fenomeno di abuso del diritto da parte del Fisco non

<sup>24</sup> Sul punto v. Cass. pen., Sez. II, 22/11/2011 n. 7739 secondo cui "I reati tributari di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione possono essere integrati anche dalle condotte elusive ai fini fiscali che siano strettamente riconducibili alle ipotesi di elusione espressamente previste dalla legge, ovverossia quelle di cui agli artt. 37, comma terzo, e 37 bis del D.P.R. n. 600/1973...in tal caso, infatti, si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive. In altri termini in campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescinda da specifiche norme antielusive, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva"; tra i tanti commenti, a tale pronuncia, in senso critico A. Traversi, Eludere non è evadere. I giudici forzano la legge, in Il Sole 24 ore, 3/3/2012; G. Negri, Sanzione penale anche per l'elusione, in Il Sole 24 ore, 29/2/2012. In argomento, quale commento all'orientamento della Suprema Corte successivamente all'emanazione delle citate pronunce delle Sezioni Unite, vedasi E. De Mita, L'abuso del diritto va contestato dal Fisco e non dai magistrati, in Il Sole 24 Ore, 22/5/2012.

<sup>25</sup> Cass. pen., Sez. III, 28/6/2012 n. 37071; Cass. pen., Sez. III, 19/12/2011 n. 14855; Cass. pen., Sez. III, 26/2/2008, n. 21213.

può e non deve comportare automaticamente anche la sussistenza di estremi del reato medesimo<sup>26</sup>.



---

<sup>26</sup> In argomento G. Bersani, Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, in Il Fisco, n. 27/2012 , 1-4263; B. Gullo, Imposta effettivamente dovuta, “norme presidio” e abuso del diritto: casi pratici di applicazione della nozione penale d’imposta evasa, in Il Fisco, n. 45/2011, 1-7299.