



Note sull'elusione

di Arnaldo Amatucci

Avvocato professore in Arezzo

L'accertamento in sede di elusione deve essere preceduto, ai sensi del comma 3 dell'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dall'invio al contribuente di una lettera raccomandata, formulata dall'Amministrazione finanziaria al fine di ottenere chiarimenti. Poiché, relativamente al contenuto della stessa, è fatto riferimento ai commi 1 e 2 della medesima norma, deve intendersi che in essa sono spiegati gli addebiti mossi nei confronti del contribuente e le conseguenze che gli stessi inducono, cosicché i predetti chiarimenti altro non dovrebbero essere che controdeduzioni del ricorrente, che ne anticipano la difesa. Scopo di questa corrispondenza è quello di prevenire l'accertamento e la probabile controversia mediante il confronto delle rispettive posizioni e quindi attraverso una soluzione "amichevole".

La norma precisa che all'iniziativa dell'Amministrazione finanziaria, dovuta tanto da provocare in caso di omissione la conseguenza dell'annullamento dell'avviso di accertamento, il contribuente può non rispondere e quindi non aderire all'invito, senza che per questo si producano conseguenze a suo danno.

Quanto allo scopo di questa procedura preliminare, è da ritenere che, pretendendosi per la configurazione dell'elusione la mancanza delle cosiddette valide ragioni, attraverso l'anzidetto invito l'Amministrazione finanziaria tende ad accertare se il contribuente possa giustificare il suo operato sotto tale profilo, indicando le motivazioni a sostegno della propria motivazione, così da evitare, in caso di loro condivisione, l'accertamento a suo carico. I termini di questa procedura inducono a ritenere la sua sostitutività rispetto a quella dell'accertamento adesivo e della stessa conciliazione giudiziale, posto che tali istituti non paiono praticabili in sede di elusione. Essi presuppongono infatti che l'incontro delle parti possa concludersi con la scelta di un reddito nell'intervallo che va tra quello dichiarato e quello accertato e quindi una modulazione invece inconcepibile rispetto al fatto elusivo, non potendosi mediare tra l'esistenza o l'inesistenza dello stesso. Sicché, data risposta in

questo senso, la conseguenza che discende automaticamente è quella della ripresa fiscale ovvero della conservazione dell'imposta pagata in relazione all'operazione considerata, il tutto nel rispetto del comma 2 dell'art. 37-*bis*. Se ne conclude che non può esservi nessun accordo transattivo, donde la inutilità ed inapplicabilità degli strumenti precedentemente accennati.

Sempre a pena di nullità il comma 4 prescrive che, disattese le ragioni del contribuente esposte nella risposta alle richieste di chiarimenti, l'Amministrazione finanziaria deve ribattere nella formulazione dell'avviso di accertamento, spiegando in esso le ragioni del suo disaccordo. Qualora ciò non avvenga, l'atto dovrà ritenersi viziato sotto il profilo della motivazione, ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, a tale fine espressamente richiamato, con l'effetto anzidetto della nullità e quindi con i riverberi di una eventuale attività successiva in sede processuale. È da sottolineare che tale contestazione, come si precisa nel comma, deve essere specifica, nel senso che non può tradursi in una generica riprovazione, ma deve articolarsi in contestazioni rivolte ad invalidare ciascuna delle ragioni e delle osservazioni opposte dal contribuente. Da ciò il probabile effetto della nullità anche quando l'omissione sia soltanto parziale, seppure questo tratto della disciplina appaia inutilmente rigido, posto che le ragioni del contribuente si ripetono in ambito processuale attraverso la proposizione del ricorso e quindi formano oggetto della controversia, senza che si produca alcuna conseguenza lesiva ai diritti della difesa.

Nel comma 5 si detta che, differentemente da quanto richiesto in tema di evasione, non è fatto obbligo al contribuente di corrispondere il terzo dell'imposta a seguito della proposizione del ricorso, precisandosi che l'Amministrazione finanziaria avrà diritto a pretendere il pagamento solo a seguito della sentenza di primo grado ad essa favorevole. In tal caso, ovviamente, dovranno essere rispettate le norme sul frazionamento del pagamento dell'imposta e quindi la richiesta anzidetta dovrà essere contenuta nella quota dei 2/3 prevista all'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992.

Sul piano del commento, riesce difficile capire le ragioni dell'inapplicazione della normativa previ-

sta per l'evasione, posto che la natura dell'imposta sottratta al pagamento non dovrebbe avere alcuna influenza a tale fine, è probabile che a tale determinazione abbia influito il fatto che, mentre l'imposta evasa costituisce risultato della infedeltà della dichiarazione, quella elusa risponde ad un procedimento non eccepibile sul piano della correttezza giuridica, trovando fondamento in aspetti esterni alla disciplina fiscale attinente l'obbligo della dichiarazione.

Un'ultima riflessione deve essere fatta a proposito del comma 5, nel quale si prevede che il contribuente, ad evitare gli effetti dell'elusione, si rivolga al Direttore regionale delle Entrate. La premessa è che la legge abbia previsto limitazioni a deduzioni, detrazioni ovvero abbia in altro modo inciso sulla sfera dei diritti soggettivi del contribuente e che ciò sia stato disposto al fine di contrastare l'elusione. Se ne ha un esempio tipico nella norma che esclude, in caso di operazioni effettuate nei cosiddetti paradisi fiscali, la deducibilità delle spese ed altra fattispecie è quella prevista all'art. 1 del collegato fiscale alla Finanziaria 2000 L. 21 novembre 2000, n. 342 che penalizza i possessori di partecipazioni di controllo in Stati nei quali vige una disciplina in positivo sensibilmente meno gravosa di quella italiana.

Data questa premessa e quindi atteso il verificarsi delle conseguenze prima accennate, il contribuente può sottrarsi alle stesse dimostrando al Direttore regionale delle Entrate che l'operazione intrapresa non avrebbe comunque prodotto vantaggi sul piano fiscale. Conseguentemente, nel caso di accettazione dell'istanza, dovrebbero non solo ricadere le conseguenze proprie dell'accertamento dell'elusione, prevista al comma 2, ma le limitazioni imposte, come prima si è detto, per contrastare il fenomeno elusivo. Si pongono necessariamente al riguardo alcuni importanti interrogativi. Innanzitutto sulla proponibilità dell'istanza, non essendo chiaro se la stessa debba essere proposta nella fase antecedente l'accertamento e quin-

di la fase contenziosa, ovvero a prescindere da tali fatti, in qualsivoglia momento, ed anche in caso di soccombenza del contribuente. Il dubbio è serio soprattutto se si ritiene che il potere del Direttore regionale delle Entrate non si esaurisca nella eliminazione delle limitazioni accennate, ma, come parrebbe necessario, riguardi anche il fatto elusivo in quanto tale.

Un secondo dubbio attiene ragionevolmente al fondamento di questo specifico dettato, criticabile quanto meno sul piano della coerenza. Se, come si ipotizza, il vantaggio fiscale non si è verificato, è da considerarsi assente il presupposto principale, se non addirittura il contenuto essenziale, del fenomeno elusivo, sicché si versa in fattispecie estranea alla disciplina del 37-bis e tale dunque da rendere illogico ed inutile il rimedio del Direttore regionale delle Entrate.

In ultimo, è imprescindibile un commento. Il legislatore introduce all'art. 37-bis una differenza solo meramente apparente: tra le conseguenze dell'elusione, previste al comma 2, e quindi l'attività punitiva riguardante tale fenomeno, e le misure rivolte a contrastarlo, identificate nelle accennate violazioni. In realtà, queste ultime misure altro non sono che sanzioni poste a carico di chi assume comportamenti elusivi e quindi si pongono sulla stessa linea del dettato previsto al comma 2, cosicché non pare corretta o comunque sostanziale l'accennata differenza. D'altra parte, e la notazione sembra particolarmente seria, non si comprende perché l'illecito da evasione debba essere penalizzato, oltretutto attraverso la rettifica, dalle sanzioni pecuniarie od accessorie ed invece quello da elusione debba essere punito mediante limitazione a diritti soggettivi del contribuente che poi si traducono in vere e proprie violazioni delle regole per una corretta amministrazione contabile.