

Ai gentili clienti
Loro sedi

Reati penali fiscali: per le fattispecie elusive il contribuente va assolto

Premessa

Per effetto di quanto sancito con la **sentenza Cass. n. 40272/2015**, numerosi procedimenti avviati nei confronti di contribuenti che hanno tenuto **condotte elusive o abusive** (con esclusione quindi dei più gravi fenomeni di evasione e frode al fisco), potrebbero trovare conclusione, nei prossimi mesi, con **l'assoluzione dell'imputato per cessata materia del contendere**.

Secondo quanto stabilito dalla Cassazione, infatti, le disposizioni introdotte a decorrere dallo scorso 01.10.2015 in materia di abuso del diritto (D.Lgs. n. 128/2015) **possono essere applicate con effetto retroattivo a tutti i procedimenti penali in corso**. Sulla base di tale pronuncia i Tribunali, nei prossimi mesi, dovrebbero dichiarare **l'assoluzione di tutti quei contribuenti che hanno ottenuto un beneficio fiscale "aggirando" la normativa tributaria**. Rimangono esclusi, da quella che si potrebbe considerare una piccola "sanatoria", le **violazioni frontali della disciplina tributaria e le ipotesi di frode al fisco**.

Il processo di transizione dalla disciplina dell'elusione all'abuso del diritto, quindi, si può riassumere come segue:

- le **nuove disposizioni** che riguardano i **poteri e le modalità di accertamento dell'imposta** nei termini dell'abuso del diritto si applicano **solo agli atti notificati a partire dal 01.10.2015**;

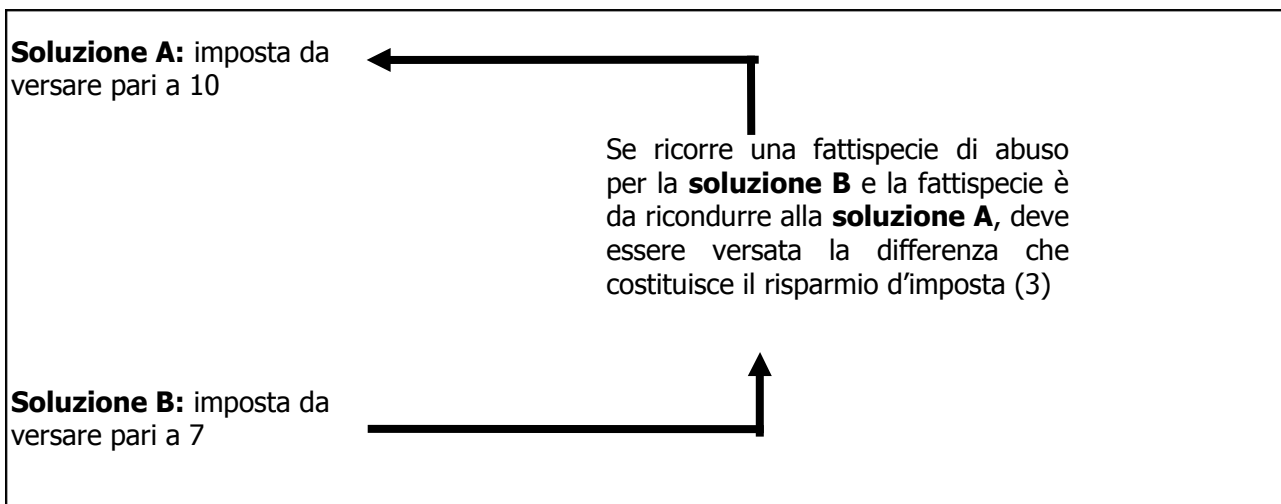
→ la disposizione che prevede **l'irrilevanza penale** di tali condotte, sulla base di tale pronuncia, **si applica anche alle condotte di rilevanza penale perfezionate in data precedente al 01.10.2015.**

Si deve ricordare, inoltre, che con il D.Lgs. n. 158/2015 sono state introdotte alcune nuove forme di collaborazione con il fisco grazie alle quali **i contribuenti collaborativi possono evitare l'applicazione di sanzioni penali.** Di conseguenza, la disciplina dei reati fiscali, riguarderà solo le **ipotesi più gravi di frode ed evasione**, nelle quali il contribuente ha dimostrato di **non voler collaborare con il fisco.**

Abuso del diritto: poteri e modalità di accertamento

Prima di illustrare le conseguenze della pronuncia della Cassazione, bisogna ricordare che il D.Lgs. n.128/2015 ha previsto l'introduzione di nuove disposizioni in materia accertamento e verifica dei contribuenti. Viene prevista, nel dettaglio, **l'introduzione dell'articolo 10 bis nello statuto del contribuente** (legge n. 212 del 27.07.2000, ovvero il c.d. "Statuto del Contribuente") rubricato **"Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale"**. Secondo quanto stabilito dall'articolo 10 bis, tutte le **operazioni prive di sostanza economica** che, essenzialmente, **realizzano vantaggi fiscali indebiti, non sono opponibili all'amministrazione finanziaria** che:

- **ne disconosce i vantaggi**, rideterminando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi;
- **tiene conto**, in ogni caso, **di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.**



Secondo quanto previsto dall'articolo 10 bis, devono considerare **privi di sostanza economica** i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, **inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.** Sono, inoltre, *"indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non*

coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato". Devono considerarsi **vantaggi fiscali indebiti i benefici**, anche non immediati, realizzati **in contrasto con le finalità delle norme fiscali** o con i principi dell'ordinamento tributario.

Come anticipato in premessa, le nuove disposizioni in materia di abuso del diritto si applicano **a partire dal 01.10.2015** e **solamente agli atti notificati alla parte a partire da tale data**. Non rileva, ai fini dell'applicazione delle nuove disposizioni, il fatto che l'avviso o l'atto impositivo sia stato **emanato in data precedente al 01.10.2015**: fa fede, ai fini dell'applicazione, **solo la data di notifica alla parte dell'atto**.

APPLICAZIONE DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

Per gli atti **notificati fino al 30.09** si applicano le precedenti disposizioni in materia di **elusione fiscale**



Per gli atti **notificati dal 01.10** si applicano le disposizioni in materia di **abuso del diritto**

Irrilevanza penale dell'Abuso del diritto: la pronuncia della Cassazione

La **disciplina antiabuso**, sopra brevemente richiamata, **esclude** alla radice **la possibilità** che, **a fronte di una contestazione in punto di abuso, venga avviato un procedimento penale per reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000**. Oltre ad escludere alla radice la rilevanza delle fattispecie di abuso ai fini penali, **si deve segnalare che la disposizione ha rilevanza anche in riferimento al raddoppio dei termini di accertamento per la contestazione di reati fiscali**: escludendone alla radice la rilevanza penale, nel caso di contestazione di una fattispecie abusiva **non sarà mai possibile applicare il raddoppio dei termini di accertamento ai fini delle imposte dirette ed IVA**.

Proprio in riferimento alla rilevanza penale dei fatti si pone la **sentenza della Cassazione n. 40272 del 2015**. La pronuncia, ampliando l'esclusione degli effetti penali, ha sancito **l'irrelevanza penale di tutte le condotte elusive ed abusive, anche se precedenti alla data di entrata in vigore dell'Abuso del diritto (01.10.2015)**.

Quindi:

→ per quanto concerne **l'applicazione** delle nuove **disposizioni per l'accertamento dell'imposta** (sopra riassuntivamente esposte), queste saranno **applicabili solo a partire dagli atti notificati dal 01.10.2015**;

→ per quanto concerne la sola **irrelevanza penale della condotta**, la disposizione ha **effetto retroattivo**, e quindi si applica anche ai **fenomeni elusivi/abusivi perfezionati in data precedente al 01.10.2015**.

Di conseguenza, i Tribunali nei prossimi mesi potrebbero facilmente sancire l'assoluzione dei contribuenti per cessata materia del contendere in riferimento a tutte le condotte che costituiscono abuso del diritto o elusione fiscale. Si segnala, al riguardo, che pur non sussistendo un meccanismo di automatica applicazione del principio espresso con sent. 40272/2015, le argomentazioni proposte dai Giudici sono particolarmente qualificate: **se si ritenesse vincolante**, ad esempio, **la data indicata del 01.10.2015 vi sarebbero alcuni contribuenti assolti ed alcuni condannati, anche per la medesima condotta.**

Secondo la Cassazione, *"la previsione d'inapplicabilità della statuizione d'irrelevanza penale delle operazioni abusive anche alle operazioni abusive poste in essere prima della data del 1° ottobre 2015 [...] risulterebbe in contrasto anche con l'art. 7 della CEDU, [...]. Ed infatti, la Corte di Strasburgo ha espresso l'avviso che tale disposizione sancisce non solo "il principio della irretroattività delle leggi penali più severe, ma anche, e implicitamente, il **principio della retroattività della legge penale meno severa**" e che "se la legge penale in vigore al momento della perpetrazione del reato e le leggi penali posteriori adottate prima della pronuncia di una sentenza definitiva sono diverse, il giudice deve applicare quella le cui disposizioni sono più favorevoli all'imputato"*.

Com'è ben noto, **la Corte Costituzionale ha espressamente riconosciuto che anche il principio di irretroattività della legge penale meno severa** sancito dall'art. 7 della CEDU è **riconciliabile in virtù dell'art. 117 della Cost. fra i principi costituzionali a cui deve conformarsi il legislatore italiano**, pur con la facoltà di introdurre deroghe o limitazioni a tale principio che devono però essere soggette ad un necessario vaglio di ragionevolezza.

Proseguendo, la Cassazione chiarisce che *"è ben vero che il DLgs. n. 128 del 2015 non contempla norme transitorie del predetto tenore [...], purtroppo, osserva il Collegio, **la scelta legislativa della depenalizzazione delle operazioni integranti ipotesi di abuso del diritto**, per come chiarito in precedenza, **non è stata accompagnata dalla previsione della asanzionabilità assoluta delle predette operazioni, ma** - giusta l'inciso contenuto nel comma 13 dell'art. 10-bis citato ("Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie") da leggersi in combinato disposto con il comma 5, ultima parte, dell'art. 1, DLgs. n. 128 del 2015 - **ha fatto salva l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie [...]"**.*

Considerata quindi la portata delle garanzie costituzionali dell'imputato, anche alla luce del fatto che **la condotta tenuta non rimane impunita** (rimangono infatti applicabili le sanzioni amministrative), la Corte **annulla senza rinvio la sentenza impugnata perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato.**

APPLICAZIONE DELLE NUOVE DISPOSIZIONI IN MATERIA PENALE

Capi d'imputazione che prevedono contestazioni in termini di **abuso del diritto** o **elusione fiscale**



Applicazione **retroattiva** dell'articolo 10 bis Statuto del Contribuente con **assoluzione dell'imputato** per **cessata materia del contendere**

ATTENZIONE! La depenalizzazione si riferisce solamente alle ipotesi di elusione e abuso del diritto: rimangono escluse le (più gravi) fattispecie di evasione e frode.

Nuove disposizioni penali in materia di collaborazione con il fisco

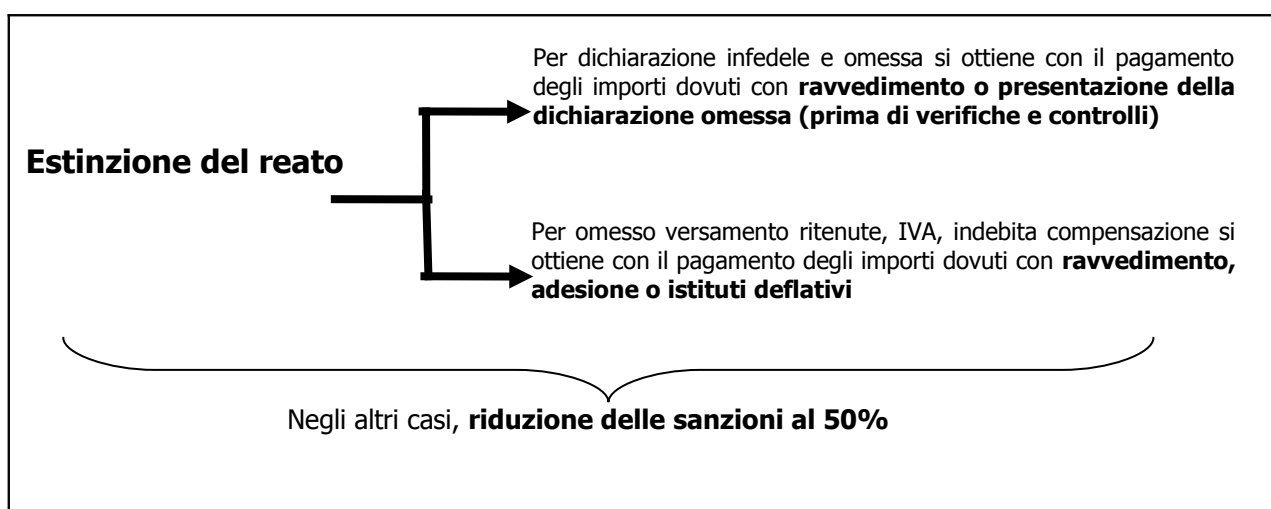
Come anticipato sopra, per effetto dell'approvazione di alcune nuove disposizioni di carattere penale (D.Lgs. n. 158/2015, in vigore dal 22.10.2015), vengono introdotte alcune **ipotesi di estinzione/riduzione della pena**. Si tratta, in particolare, di alcune **forme di collaborazione che vengono agevolate, agli effetti penali, con una riduzione delle sanzioni o addirittura l'estinzione del reato contestato.**

A decorrere dal 22.10.2015, saranno applicabili le **seguenti forme di collaborazione:**

- nelle ipotesi di **omesso versamento delle ritenute, dell'IVA, o nei casi di indebita compensazione**, i reati **non sono punibili** se, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento** di primo grado, **i debiti tributari**, comprese sanzioni amministrative e interessi, **sono stati estinti** mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso;
- per i reati di **dichiarazione infedele** e **omessa dichiarazione**, **non sono punibili se i debiti tributari**, comprese sanzioni e interessi, sono stati **estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti**, a seguito del **ravvedimento operoso** o della **presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo**, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali;
- qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (ed anche nelle ipotesi di riduzione delle sanzioni, come vedremo nel proseguo), **il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione**, è dato un **termine di tre mesi per il pagamento del**

debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. **Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi,** qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

Fuori da questi casi, **le pene per i delitti** di cui al presente decreto **sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie se,** prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, **i debiti tributari,** comprese sanzioni amministrative e interessi, **sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti,** anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.



Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO