

# Considerazioni sulla crisi della nozione di soggettività tributaria



**Angela Monti**

Avvocato tributarista in Milano e in Lugano  
Presidente della Camera tributaria degli avvocati tributaristi di Milano  
Membro del Consiglio per il diritto dell'impresa presso Assolombarda

## Un altro svantaggio competitivo per l'impresa italiana?

Senza alcuna pretesa di completezza, vorrei soffermare l'attenzione su alcuni recenti orientamenti della giurisprudenza e della prassi degli Uffici dell'Amministrazione delle finanze che a mio avviso vanno via via sfumando i contorni della soggettività passiva tributaria e che identificano presuntivamente il contribuente ben oltre le più estensive interpretazioni del dettato normativo.

L'articolo 37, comma 3, del Decreto del Presidente della Repubblica (di seguito D.P.R.) n. 600/1973 consente di "imputare" i redditi all'effettivo soggetto nei confronti del quale si sia realizzato il presupposto del relativo "possesso" anche qualora ne "appaiano" titolari formalmente altri soggetti, alla condizione che tale situazione di apparenza "sia dimostrata, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti". Trattasi pacificamente di una norma che, interpretata in un primo momento come disposizione procedurale in forza anche della sua *sedes materiae*, assume connotati sostanziali in quanto volta ad identificare "il contribuente" anche oltre i confini della mera simulazione soggettiva civilistica.

L'interposizione *ex* articolo 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 è un'ipotesi di evasione diretta che si realizza interponendo soggetti, per lo più "fittizi", nella percezione del reddito. Proprio in ragione della peculiarità dell'estensione della nozione del "possesso" del reddito oltre i confini della formale titolarità civilistica del medesimo, il legislatore si preoccupa di sancire che l'interposizione fiscale deve essere oggetto di "piena prova" da parte dell'organo accertatore e che la prova presuntiva debba essere caratterizzata da quei requisiti che anche nel diritto civile consentono alla stessa di assurgere al rango di prova.

Non solo. Il carattere eccezionale della disposizione pare non consentirne alcuna estensione in via analogica, per esempio a tributi diversi dalle imposte sul reddito (tanto che, ove il legislatore intenda colpire la "sostanza" e non la "forma" dell'imposizione, deve apprestarsi a disciplinarlo in modo espresso; cfr. l'articolo 20 del D.P.R. n. 131/1986, Testo Unico imposta di registro).

Tutt'affatto diverse, sotto il profilo che qui si intende esaminare, appaiono invece le norme che prevedono delle fattispecie antielusive, sia che l'elusività attenga all'oggettività di comportamenti e operazioni sia che l'elusività attenga propriamente alla individuazione del soggetto a cui è imputabile il reddito.

L'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 contiene l'unica definizione normativa dell'"elusione" statuendo che "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" prevedendo altresì che "l'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione".

Ai fini dell'identificazione del comportamento come elusivo non è sufficiente la semplice mancanza di "valide ragioni economiche" ulteriori rispetto al semplice risparmio d'imposta ma è necessario l'aggiramento di obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario con il fine di ottenere riduzione di imposte o rimborsi considerati dalla legge come indebiti, cioè non conformi alla finalità, ossia alla *ratio* cui si ispira la norma fiscale.

La norma non appare tuttavia destinata ad incidere sull'estensione soggettiva della tassazione a soggetti diversi da quelli che tale aggiramento abbiano posto in essere, tanto che "i soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria" (cfr. il comma 7 dello stesso articolo 37-bis del D.P.R. n. 600/1973).

Altre sono le disposizioni che incidono sui comportamenti "elusivi" sul piano "soggettivo". Tipicamente rilevano a questo proposito gli articoli 167 e 168 del D.P.R. n. 917/1986 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi) in tema di *Controlled Foreign Companies* (di seguito CFC). La norma non richiede la dimostrazione di alcunchè da parte dell'Amministrazione finanziaria. Questa può imputare il reddito alla controllante italiana

o al soggetto persona fisica residente in Italia che detenga una CFC sulla base semplicemente della presunzione legale di trasparenza del soggetto estero, salva la possibilità per il contribuente di instaurare la procedura di interpello allo scopo di fornire la dimostrazione dei presupposti specificamente indicati dal legislatore. Tale impostazione è stata ribadita dalla riforma che ha visto l'estensione del regime CFC anche a soggetti non residenti in Paesi *black-list* di cui al Decreto Legge (di seguito D.L.) n. 78/2009.

Non credo tuttavia che né la giurisprudenza né, tantomeno, la prassi degli Uffici possano estendere la soggettività tributaria oltre i confini delle disposizioni antielusive espresse come quelle testè citate in tema di CFC. Aberrante a me pare una simile estensione specie laddove si pretenda che la stessa rilevi anche ai fini penali. Eppure è ciò che è esattamente avvenuto di recente da parte della Cassazione penale con la nota sentenza sull'altrettanto noto caso "Dolce & Gabbana" (cfr. sentenza della Corte di Cassazione penale, II. sezione, del 28 febbraio 2012, n. 7739).

Non intendo qui occuparmi del tema della rilevanza penale dell'elusione fiscale sul quale c'è da augurarsi una rimeditazione dell'originario impianto del disegno di legge sulla riforma fiscale da parte del legislatore delegante. Ciò che mi preme osservare è innanzitutto che in detta pronuncia il Supremo Collegio ha chiaramente statuito che *"deve affermarsi il principio che non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge. 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, nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindenda da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle citate Sezioni Unite civili della Corte Suprema di Cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrano in una specifica disposizione fiscale antielusiva"*.

Leggendo il testo della motivazione ci si avvede tuttavia che la Suprema Corte sembra ignorare la distinzione tra interposizione fittizia e elusione che invece le norme tributarie considerano dettandone, come si è visto, una disciplina assai diversa. Che la fattispecie esaminata dalla Corte fosse un'ipotesi di interposizione di soggetti è palese dall'esame della motivazione ove chiaramente l'operazione posta in essere viene descritta come un caso riconducibile al fenomeno dell'"esterovestizione" (intestazione di marchi a un soggetto lussemburghese di fatto privo di sostanza economica e il cui beneficiario economico si identificava nei due noti stilisti).

In buona sostanza la sentenza si fonda sull'equivoco consistente nell'accomunare le condotte di evasione commesse tramite l'interposizione fittizia di soggetti all'elusione quale strumento di ottimizzazione fiscale.

Venendo ora alla prassi dell'Amministrazione finanziaria e seguendo lo stesso ragionamento non pare poi possa essere condiviso il tentativo di estendere la giurisprudenza in tema

di presunzione della distribuzione di dividendi nelle società a ristretta base azionaria anche a fattispecie nelle quali l'Ufficio non sia in grado di provare, anche per il tramite di presunzioni gravi, precise e concordanti, la materiale ed effettiva apprensione del reddito da parte dei soci. E ciò in applicazione proprio del citato articolo 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 che consente l'estensione della soggettività tributaria solo ai soggetti in capo ai quali possa ritenersi realizzato il presupposto del possesso del reddito. Proprio per l'impossibilità di estendere la disposizione a campi diversi dall'imposizione sul reddito, non pare possa adottarsi un'interpretazione estensiva della stessa volta, ad esempio, ad imputare obblighi prodromici all'evasione (quali, ad esempio, gli adempimenti dichiarativi in tema di "monitoraggio fiscale") anche a soggetti diversi da quello nei confronti del quale si realizza la titolarità civilistica delle disponibilità oggetto di siffatti obblighi.



Non ipotizzo minimamente di aver fornito nemmeno i capisaldi di una compiuta trattazione dell'argomento che si presta ad ulteriori approfondimenti. Questi dovranno tener conto anche, e soprattutto, degli aspetti di fiscalità internazionale e, in particolare, dell'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni. Appare evidente, infatti, che sia necessaria una chiara impostazione del tema della soggettività tributaria, *in primis*, nel diritto interno. Ove ciò non avvenisse, si ingenererebbe un indubbio svantaggio competitivo per il soggetto residente nel nostro Paese rispetto ad una controparte in ipotesi residente in altro Paese. Si pensi, ad esempio, all'utilizzo di "veicoli" societari o a *trust* per la realizzazione di operazioni sia industriali sia meramente finanziarie che, proprio per essere costituiti *ad hoc* per la realizzazione di tali operazioni, rischiano nel nostro ordinamento di essere considerati fiscalmente inefficaci a prescindere da qualsiasi valutazione di "meritevolezza" in sé della ragione della loro esistenza.

#### Elenco delle fonti fotografiche:

<http://entrepreneurindia.in/wp-content/uploads/2013/02/Tax.jpg>  
[27.05.2013]