

# Uni studio sull'elusione fiscale

*La lotta contro l'evasione fiscale è stata assunta come impegno dichiarato dal Governo e dall'Amministrazione finanziaria. Un aspetto vistoso dell'evasione praticata è quello che va sotto il nome di "elusione", con cui si indicano quei comportamenti che danno luogo alla riduzione o all'eliminazione del tributo dovuto grazie ad un uso distorto della normativa vigente. Si tratta di una pratica molto diffusa e spesso più insidiosa dell'evasione esplicita di chi semplicemente omette di pagare il dovuto, ma non sempre la sensibilità politica e dell'Amministrazione sembra avvertita della sua gravità.*

*Nens vuole dare un contributo alla migliore comprensione del fenomeno pubblicando uno studio di Giuseppe Farina che, oltre ad affrontare le diverse modalità dell'elusione e le implicazioni giuridiche che ne conseguono, dedica un paragrafo all'esame della recente normativa proposta dal Governo.*

## Una introduzione allo studio dell'elusione fiscale.

### Norme di contrasto e interpretazione.

di Giuseppe Farina

#### **1. L'elusione fiscale. Definizione. 2. Norme interne. 3. L'ordinamento comunitario.**

##### *1. L'elusione fiscale. Definizione.*

Il diritto tributario ha sostanzialmente due matrici: il diritto amministrativo – cui è riferibile l'insieme delle norme che disciplinano il potere di imposizione/accertamento – ed il diritto civile – al quale sono riconducibili i principi riguardanti l'obbligazione tributaria, nella parte non toccata dalle norme speciali proprie, e quelli concernenti diritti reali, successioni e contratti, in quanto fatti produttivi di proventi imponibili.

Diritto amministrativo e diritto civile definiscono regole per delimitare poteri, diritti e facoltà. Nascono perciò e vivono anche come complessi di norme volti a prevenire o reprimere usi distorti di poteri, diritti e facoltà riconosciuti ad organi pubblici ed a privati.

Con una prima approssimazione l'elusione fiscale può definirsi come il risultato di un' **attività consistente nel non assoggettarsi ad un'imposta o nell' assoggettarsi ad un'imposta minore mediante l'uso distorto (abuso) di regole apprestate dall'ordinamento giuridico.**

L'effetto del comportamento fraudolento è quello dell'evasione fiscale.

*1.1 Se occorra introdurre nell'ordinamento tributario italiano il principio antielusivo.*

Tanto nel diritto generale, quanto nel diritto tributario, vi sono più norme volte a contrastare gli abusi, e quindi l'elusione. Ciò consente di affermare, con buona sicurezza, che **se ne desume un principio generale**, in applicazione del quale gli effetti di operazioni abusive possono essere disattesi, nei modi previsti dall'ordinamento giuridico, da chi vi abbia interesse.

A questa elementare dimostrazione di inutilità di introduzione esplicita del principio antielusivo, si possono aggiungere queste ulteriori argomentazioni.

L'obbligazione tributaria, dal lato passivo, può – ed è ovvio – dar luogo sia all'adempimento, sia all'inadempimento.

Nell'ambito dell'inadempimento o evasione rientrano tanto i casi in cui il debitore omette, puramente e semplicemente, il pagamento della prestazione che gli fa carico, tanto quelli nei quali egli occulta o **traveste il fatto giuridico che può far nascere la sua obbligazione**.

Nell'inadempimento, talora, si possono ricondurre i casi nei quali una attività, anziché inoltrarsi per la via diretta, più onerosa sul piano fiscale, segue un percorso, che si attua con uno o più negozi giuridici, ai quali consegue un risparmio parziale o totale di imposta, e **senza che esistano ragioni economiche valide**, atte a giustificare l'iter seguito.

Il soggetto, che così agisce, aggira o utilizza in modo distorto le norme. Compie un abuso.

Può essere definita come elusione fiscale questa ultima attività. Eludere, nella lingua latina, significava “giuocare” o, anche, prendersi giuoco di qualcuno. Oggi significa, nel caso che qui interessa: evitare, sottrarsi, sfuggire ad una norma.

Quando sussista elusione, vale a dire uso distorto della legge, **il risultato è**, s'è già detto, niente altro che quello dell'**evasione**, parziale o totale. Dunque dà, come effetto, l'inadempimento dell'obbligazione tributaria che, senza questo *accorgimento*, sarebbe formalmente e materialmente sorta con immediata percepibilità.

Nei casi invece di uso legittimo delle regole dell'ordinamento, non si ha elusione, ma corretta scelta di strumenti messi a disposizione dalla legge.

*Il problema della presenza di una forma elusiva o di un uso legittimo del negozio o dei negozi giuridici compiuti va risolto sul piano probatorio:*

chi afferma che vi è stata elusione, deve dare dimostrazione, anche per presunzioni, dell'intento elusivo;

chi contesta questa affermazione deve dare prova o delle ragioni economiche, che sorreggono l'operazione contestata, o dell'effettiva esistenza dell'operazione, se ne viene denunciata la simulazione.

### *1.2. I mezzi elusivi non sono tipici.*

I mezzi elusivi possono essere i più disparati.

Derivano infatti dalla naturale inventiva dell'ingegno umano, dalla varietà degli strumenti giuridici che il diritto interno, privato o pubblico, o internazionale pongono a servizio ed a garanzia dei singoli, ma anche, e addirittura, dalla esistenza di norme tributarie spesso analitiche ed ispirate ad una casistica più o meno giustificata (invece che espressive di principi quanto più possibile generali). In tali norme si possono individuare possibilità di aggiramento.

Da qui una ricerca, in definitiva naturale in capo ai contribuenti, per escogitare operazioni che raggiungano uno scopo essenziale. Lo scopo è quello del minor sacrificio del patrimonio del soggetto che le pone in essere.

Lo scopo non è però tutelabile, quando non vi sia una ragione seria o plausibile – sul piano economico o sul piano di interessi diversi da quelli tributari (quelli familiari o affettivi in generale, per esempio) – per compiere quelle operazioni. L'attività appare conforme al diritto, ma questa assenza di valide ragioni economiche, in particolare, può dimostrare che sia intesa soltanto ad aggirare obblighi che la legge pone ai singoli.

Si tratta di un fenomeno che non nasce con i tributi, ma che è proprio di ogni situazione che possa incidere, in misura negativa ed in qualche modo sugli interessi di un individuo, e che questi voglia evitare. Come è reso palese dal fatto che da gran tempo – e certo sin dall'epoca romana – si conoscono, e sono stati studiati, per gli effetti che producono nel patrimonio dei soggetti che li pongono in essere, i negozi giuridici simulati. Fra questi sono ri-

conducibili anche l'interposizione reale o fittizia di persone, taluni negozi fiduciari, alcuni negozi indiretti.

E da altrettanto tempo sono apprestati, per i terzi che ne possano essere danneggiati, anche mezzi di conservazione della garanzia loro offerta dal patrimonio dei propri debitori, quali l'affidamento o l'inopponibilità degli effetti della simulazione, l'azione revocatoria, l'azione surrogatoria, il sequestro conservativo).

Nell'ambito del diritto civile, che prima di ogni altra branca del diritto è sorto a regolazione dei rapporti patrimoniali fra i soggetti, esistono dunque più istituti, tutti ispirati a colpire l'uso distorto (l'**abuso**, secondo una terminologia prima meno consueta, ma che ora si sta introducendo con più frequenza, anche per influenza di decisioni di corti internazionali) di qualche norma, che abbia l'effetto di sminuire il patrimonio di colui che opera a danno di un terzo che vi abbia legittimamente fatto affidamento (un suo creditore).

### *1.3. I rimedi contro gli abusi.*

All'uso di regole per fini diversi da quelli che si prefiggono, uso distorto perciò, il diritto stesso oppone possibilità di riparazione ed ostacoli, alcuni dei quali sono frutto anche di pronunzie della giurisprudenza. I giudici, infatti, molto spesso, si pongono, sul piano logico, problemi di compatibilità, con determinati interessi curati dalle leggi, di talune attività che non appaiono esplicitamente proibite da qualche norma.

Quando ci si imbatte in operazioni economiche che possano configurarsi come **elusioni fiscali** – nel senso sopra delineato – perciò, si può aver riguardo ad uno o più contratti, o atti unilaterali o meri comportamenti, posti in essere da un soggetto, senza che sia identificabile una sostanziale ragione di utilità perseguita, oltre quella tributaria (magari occultata). Si può dunque anche aver riguardo non ad un solo atto o fatto, ma ad un insieme più vasto di operazioni, ai loro modi di esecuzione, ai tempi in cui sono compiute, ai mercati in cui sono condotte, alle garanzie che le assistono.

Sono questi elementi, così come coordinati e nella loro rilevanza globale, che danno la dimostrazione che il soggetto ha inteso perseguire una vera attività improntata ad un carattere economico proprio e coerente, ovvero che ha seguito un percorso, con il mero fine però di

non far sopraggiungere l'onere di una o più imposte che altrimenti sarebbero maturate (o, in altri settori, come quello civile, con il fine di non sottostare ad obblighi altrimenti non evitabili).

## *2. Le norme interne.*

Nell'ordinamento tributario italiano vi è più di una norma che vale a contrastare l'elusione fiscale.

Ve n'è qualche esempio anche nell'ordinamento comunitario, del quale sono accettati e noti ormai taluni effetti diretti sul diritto interno dei singoli Stati membri.

### *2.1. La norma antielusiva in tema di imposta di registro.*

Fondamentale, e da tempo vigente, è una disposizione che regola l'imposta di registro. L'imposta "è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente" – art. 20 T.U. 26 aprile 1986, n. 131.

In precedenti edizioni delle disposizioni riguardanti la stessa imposta vigeva la stessa regola.

Essa sta a significare che – come già ancor prima ed in altri settori era stato assodato (*plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur*) – per stabilire la misura dell'imposta dovuta non si guarda al nome o alla forma data al contratto o, in generale, al negozio da registrare, e da sottoporre ad imposta, ma al concreto risultato che si è raggiunto, secondo l'ordinamento. *Si tratta quindi anche di un modo per contrastare forme elusive di misure maggiori dell'imposta.*

Nell'ambito di una disciplina giuridica meno *asservita* ad una *casistica* talvolta *esasperata* e ad una permanente e spesso *ingiustificata richiesta di norme analitiche* – come è invece il diritto tributario italiano, almeno quello lasciato in mano a soggetti con minore dimestichezza col diritto o con una inespresa, ma riconoscibile tendenza a circoscrivere al massimo l'area dei soggetti o dei proventi imponibili – una norma siffatta sarebbe stata agevolmente ricono-

sciuta come *espressiva di un principio generale*.

In sede tributaria, essa ben avrebbe potuto significare, da sempre, che, per ogni operazione o insieme di operazioni produttive di un cespite imponibile, *si deve guardare al concreto risultato raggiunto*, non già al formalistico succedersi delle fattispecie giuridiche poste in essere, quando, ovviamente, si dimostri che siano state oggettivamente inutili, ridondanti, tortuose per procedimenti o per numero o per passaggi fra soggetti.

Sull'applicazione dell'art. 20 vi possono essere state controversie a proposito dell'effetto individuato dall'ufficio impositore per accertare un' imposta maggiore. Ma certo non sono mai sorti dubbi in dottrina – e tanto meno in giurisprudenza – circa la conformità allo spirito della legge dello specifico potere antielusivo dato al fisco.

**È il potere di disattendere ciò che il contribuente ha voluto far apparire, quando non lo ha voluto** effettivamente nei singoli passaggi seguiti.

## *2.2. Una prima regola in tema di fusioni societarie in applicazione di una direttiva europea.*

Con carattere episodico – ed insufficiente perciò a chi non vuole o non sa trarre da uno o più fatti una regola di respiro generale – è stato introdotto l'art. 10 della l. 29 dicembre 1990, n. 408. La norma è un pacifico esempio di disposizione antielusiva in tema di fusioni ed altre operazioni societarie, che **consente di disconoscere costi deducibili** in questi casi.

È, di certo, una regola che soffre:

a) della *accentuata definizione analitica dei fatti* da colpire (“è consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere ai fini fiscali la parte di costo” di certe partecipazioni societarie);

b) e della (volutamente?) inesperta descrizione della fattispecie disconoscibile. Essa deve **non presentare “valide ragioni economiche”** ed esprimere lo **“scopo esclusivo** di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta”. Se infatti questo scopo è esclusivo, e l'agire è fraudolento, tutto ciò è già indicativo di inesistenza di valide ragioni economiche legittime. Dunque l'aggiunta riguardante lo scopo esclusivo è fuorviante, perché inserisce una condizione non necessaria, o inutile.

Se ne riferisce qui soltanto a scopo ricostruttivo, e perciò non ci si sofferma sulle inadeguatezze della norma, redatta da un legislatore talmente preoccupato della esplicitazione del potere di disconoscere un'operazione posta in essere per evitare una imposta, sì da circondare l'intervento antielusivo con condizioni di difficilissima prova.

Questo "coraggioso" e imperfetto intervento del legislatore italiano del 1990 trovava il suo supporto nell'art. 11 della direttiva 23 luglio 1990 n. 90/434/CEE del Consiglio. Essa consentiva, in tema di regime fiscale stabilito per fusioni, scissioni, conferimenti di attivo e scambi di azioni, di non applicare, con riguardo a queste operazioni, talune disposizioni su favorevoli e previste nella direttiva. Per quest'ultima, era **necessario e sufficiente** che l'operazione avesse "come obiettivo principale **o come uno degli obiettivi** principali – non quello esclusivo, dunque introdotto dal legislatore nazionale – la frode o l'evasione fiscale". Ma si aggiungeva subito, nella direttiva – e ciò dà la dimostrazione che frode ed evasione erano termini tecnicamente di diverso significato rispetto a quelli in uso nell'ordinamento italiano – che "**il fatto che una delle operazioni**" in questione "**non sia effettuata per valide ragioni economiche**, quali la ristrutturazione... **può costituire la presunzione** che quest'ultima **abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale**".

Quest'ultima formula sta appunto a significare che, in tali casi di inesistenza di valide ragioni economiche, si può introdurre la presunzione (salva quindi la prova contraria) dello scopo elusivo, con disconoscibilità del risparmio o dell'azzeramento di imposta perseguito.

### *2.3. Un'altra regola in tema di acquisto di partecipazioni societarie e crediti di imposta.*

Altra fattispecie di impronta episodica è stata quella introdotta, negli anni novanta, con il comma 6-bis dell'art. 14 del T.U.I.R. (testo unico delle imposte sui redditi).

In quella norma (oggi abrogata) si stabiliva che un certo credito di imposta (quello sui dividendi distribuiti dalle società) non era da riconoscere per gli utili deliberati anteriormente all'acquisto di partecipazioni societarie presso fondi comuni di investimento o "sicav" (società di investimento a capitale variabile).

In tal modo *si colpivano sia intenti elusivi* dei fondi e delle sicav, sia le correlative operazioni d'acquisto da parte dei soggetti che, in tal modo, fruivano tanto del credito d'imposta sui

dividendi (non spettante a quei venditori dei titoli di partecipazione, i quali, altrimenti non avrebbero certo venduto e riacquistato entro termini brevi), quanto di una minusvalenza nella immediata rivendita agli stessi iniziali venditori dei titoli medesimi.

Anche in questo caso è di facile percezione l'analitica descrizione del fatto preso di mira, senza nessuna attitudine degli estensori della norma a far salire a livello di principio la regola enunciata. In questi casi, secondo la gran parte degli ordinamenti giuridici e quindi anche secondo quello italiano, sta ai giudici (quando oculati) trovare il criterio generale che ispira la norma che devono applicare.

#### *2.4. Le società di comodo.*

Un'altra norma è, di certo, quella contenuta nell'art. 30 della l. 23 dicembre 1994, n. 724.

Si tratta della disposizione che mira a contenere o a reprimere il fenomeno delle "società di comodo". Questa è la formula della rubrica dell'art. 30. E, in particolare, come si desume dalla disciplina dettata, è la situazione di quelle società, di persone o di capitali, che, al verificarsi di determinate condizioni riguardanti il valore di certi beni in rapporto con altri valori iscritti in bilancio, appaiono essere "non operative".

In concreto, scatta la presunzione che lo strumento societario sia stato adottato per consentire risparmi di imposta (per esempio, in tema di godimento di beni immobili), e perciò **a scopo elusivo**, anziché essere il mezzo economicamente più confacente per l'attività effettiva svolta.

#### *2.5. La norma generale vigente dal 1997, in tema di accertamento dei redditi.*

Un diverso criterio fu seguito con l'adozione dell'art. 37-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (disposizioni comuni sull'accertamento delle imposte sui redditi). La norma è stata introdotta in virtù della delega contenuta nell'art. 3, comma 161, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. Perciò è stata, e doveva essere, esplicitata per le operazioni di cessione o di conferimento di aziende, di fusioni, di scissioni, di permutate di partecipazioni.

La disposizione reca però una precisa descrizione dei caratteri che devono avere "gli atti,

i fatti e i negozi, anche collegati fra loro” per integrare una vicenda elusiva. Essi devono atteggiarsi come “**privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposta o rimborsi, altri-menti indebiti**”.

Dunque, il rapporto fra amministrazione che accerta e contribuente che può contrastarla si impernia sulla individuabilità di ragioni economiche di una qualche consistenza e sullo scopo perseguito, con tale obiettivo aggiramento delle norme, che è il mero risparmio di imposta (fruibile, sul piano materiale, anche mediante una pretesa al rimborso, che si configura, sul piano della sostanza, come un risparmio).

Questa definizione ha indotto la giurisprudenza più attenta ad identificare i contorni di un principio più ampio delle ipotesi – sei, nella norma originaria – enunciate nell’art. 37-bis.

*2.6. L’estensione della regola antielusiva, senza ipotesi particolari, al settore della imposta su successioni e donazioni.*

L’indole di principio generale, individuabile nell’art. 37-bis, ha fatto sì che il legislatore lo introducesse esplicitamente nel campo dell’imposta sulle successioni e donazioni (sul piano logico non v’era assoluta necessità di esplicitarlo, ma sul piano della opportunità era utile).

L’art. 69 della l. 21 novembre 2000, n. 342 – nel ridisegnare la curva delle aliquote e delle considerevolmente maggiori esenzioni nella specifica materia – ha richiamato infatti quelle “disposizioni antielusive” anche per l’imposta in questione, ed in via generale. Non dunque con riferimento ai soli casi enumerati in quella norma, – che peraltro sono casi di **presunzione legale di elusione** con trasferimento dell’onere della prova contraria sui contribuenti.

Questa disposizione è rimasta in vigore, nel periodo in cui ebbe vita l’abolizione dell’imposta sulle successioni, su espresso disposto dell’art. 16 della l. 18 ottobre 2001, n. 383, e con riguardo alle altre “imposte dovute in conseguenza dei trasferimenti a titolo di donazione o altra liberalità”.

Dunque, anche in questi casi il legislatore è voluto intervenire esplicitamente, quando si fosse inteso mascherare un trasferimento di beni con un negozio giuridico, o un insieme di essi, diversi da quelli attuabili “recta via”.

Dopo l'anno 2006 – ripristinata l'imposta su successioni e donazioni, con il d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, commi 47 e ss., sui patrimoni più consistenti – l'art. 69 ha riacquisito la sua **originaria espansione antielusiva**.

### *2.7. Altre norme antielusive vigenti.*

Numerose regole del genere sono disseminate in campo tributario, oltre le disposizioni sopra brevemente illustrate.

Sono, a titolo esemplificativo, quelle che dispongono maggiori aliquote o indeducibilità di determinati costi, non già, o non solo, per la scelta legislativa di incidere maggiormente su certi redditi, ma perché sono apparse, nello stesso momento della creazione delle norme, come forme di operazioni anche scaltre, miranti a ridurre cespiti in modi che la normalità dei soggetti economici non attua o normalmente evita. E si tratta di presunzioni *iuris tantum*, contro le quali è possibile dare prova contraria, o *iuris et de iure*, vale a dire non contrastabili.

Basti qui qualche esempio:

a) art. 110, comma 10, del T.U.I.R. (nel testo vigente dal 2004).

Stabilisce che non sono ammessi in detrazione i componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse fra imprese residenti in Italia e imprese domiciliate in stati o territori a cosiddetta "fiscalità privilegiata" (un eufemismo per definire i paradisi fiscali). Salvo che sia fornita la prova – comma 11 – dell'effettivo svolgimento di attività commerciale da parte delle imprese "sospettate" o del reale interesse economico e della concreta esecuzione delle operazioni intercorse;

b) art. 26, comma 1, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Disponeva, sino al 31 dicembre 2006, che l'aliquota del 12,50 per cento, sugli interessi delle obbligazioni ed altri titoli aventi determinate caratteristiche, non si applicava se i titoli erano emessi da soggetti, diversi da banche, il cui capitale non era rappresentato da azioni negoziate in mercati regolamentati degli stati U.E. e se i tassi di rendimento superavano certe misure;

c) art. 1, comma 465, l. 30 dicembre 2004, n. 311.

Sancisce che gli interessi che i soci, persone fisiche, versano a cooperative e loro consorzi, a determinate condizioni, sono indeducibili per la parte che supera un limite commisurato al tasso dell'interesse spettante per i buoni postali fruttiferi;

d) art. 90, comma 2, del T.U.I.R. (nel testo vigente dal 2004).

Pone la regola, in tema di proventi immobiliari delle società e degli enti commerciali residenti, che non ammette in deduzione i componenti negativi di reddito relativi ai beni immobili non strumentali all'esercizio dell'impresa o alla cui produzione o scambio non è diretta l'attività dell'impresa;

e) art. 35, comma 11, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223.

Vi si tratta "letteralmente" del contrasto agli "**abusi**" nell'ambito delle disposizioni fiscali riguardanti il settore dei veicoli.

f) Ma vanno ricondotte, fra le norme di contrasto a **congegni elusivi**, tutte quelle che prendono in considerazione la residenza o i domicili delle persone fisiche (art. 2 d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917) e la sede delle società o di altri organismi, con riguardo anche ai Paesi dalla "fiscalità comoda".

L'elencazione di queste norme dimostra che l'ordinamento tributario è permeato di regole che mirano tutte a contrastare l'uso distorto di facoltà, che pur l'ordinamento generale mette a disposizione dei singoli, allorché ne deriva un ingiustificato risparmio o azzeramento di imposte altrimenti dovute.

Non va quindi condivisa una dottrina (che appare, a dir vero, trovare ingresso troppo spesso in pubblicazioni che non sempre garantiscono un effettivo rigore scientifico) che giudica non accettabile la tesi dell'esistenza di un principio generale antielusivo – o anti abuso – al di fuori dell'ambito descritto dall'art. 37-bis (sopra § 2.5) del d.P.R. n. 600 del 1973.

E neppure, infine, va condivisa l'iniziativa, desumibile da un disegno di legge approvato dal consiglio dei ministri alla fine di aprile 2012, con la quale si introduce nell'ordinamento il principio antielusivo, in via generale, ma con un insieme di distinzioni e, quel che è **peggio**, con la previsione che le operazioni elusive non costituiscono reato, quando invece si possono

configurare come modi studiati e più *raffinati* di evasione fiscale.

3. *L'ordinamento comunitario e l'impostazione della giurisprudenza della Corte di giustizia U.E.*

In ambito U.E. non esiste una normativa che abbia per scopo l'introduzione di sistemi di tassazione, in ogni campo, armonizzati per tutti gli Stati membri.

C'è chi spiega questa lacuna con la *resistenza dei vari Stati a cedere aree di sovranità fiscale*. Il coordinamento o una certa equivalenza, in sede UE, di discipline tributarie varrebbe invece a garantire meglio e la parità di trattamento fra i cittadini comunitari e le *equie politiche statali di corretto sostegno della crescita economica interna*.

Sta di fatto che, mentre all'interno dei singoli Paesi il Trattato garantisce, mediante il principio generale della non discriminazione, che coloro che esercitano identiche attività economiche non siano sottoposti a tributi differenziati, in Paesi diversi e, con riguardo ai cittadini ivi stabiliti possono sussistere tali differenze.

E dunque, su un piano generale, viene pregiudicata egualmente la regola della identità di trattamento fra coloro che operano in ambiti economici aperti o complementari o concorrenti.

Lo strano è che nessuno Stato sembra aver avvertito che con l'introduzione, per ora molto morbida e limitata, dei principi contabili internazionali (IAS o IFRS), la sovranità statale, sulla definizione della materia imponibile può subire una consistente lesione.

E sarà perciò forse da avviare un sistema di tassazione degli operatori economici che miri ad eliminare differenze incisive sulla loro competitività all'interno della stessa Unione.

Invece la giurisprudenza comunitaria, magari con terminologia diversa da quella italiana, *concorda sulla esistenza di un principio generale di disconoscimento di operazioni messe in atto quando esse svelino che ciò si è concretato in un **abuso del diritto** comunitario* stesso. Vale a dire in una utilizzazione di norme e di istituti giuridici per scopi non coerenti con lo scopo dell'ordinamento positivo.

È l'uso distorto del quale si è detto sopra.

Fra le più recenti sentenze della C.G.U.E. in tema di *pratiche abusive*, si possono ricordare quelle pronunciate il 27 ottobre 2011, in causa C-504/10, Taonarch s.r.o. ed il 10 novembre 2011, in causa C-126/10, Foggia-SGPS. Ma altre pronunzie risalgono agli anni 2006 (in causa C-255/02, Halifax) e 2004 (in cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden ed altri) e, ancora prima, al 14 dicembre 2000 (in causa C-110/99) ed al 17 luglio 1997 (in causa C-28/93).

Alla giurisprudenza della Corte UE si è adeguata quella italiana, in particolare con pronunzie della Corte di cassazione, per quel che riguarda, prima di tutto, la materia dell'imposta sul valore aggiunto, che trova fonte in direttive comunitarie.

L'esigenza adeguatrice, non contrastabile con riguardo a qualsiasi altro tributo, prima di tutto, ha fatto sì che la stessa Cassazione, ormai da anni, abbia individuato nella Costituzione italiana, il fondamento del principio antielusivo.

Tutto ciò dimostra, con evidenza indiscutibile, che l'introduzione di una norma generale antielusiva nell'ordinamento tributario si mostra come un palese errore del legislatore italiano, se vuole intendere che prima della nuova legge questo principio non è predicabile (in contrasto invero con una lunga e stabile giurisprudenza). Se invece mira a fissare limiti all'applicazione del principio, essa corre il *pericolo di risolversi in un aiuto concreto, e dalle conseguenze imprevedibili, per gli evasori fiscali*.

#### *4. Il disegno di legge approvato dal consiglio dei ministri nell'aprile 2012.*

Desti preoccupazione, come si è anticipato in fine del § 2.6, il disegno di legge governativo sulla riforma fiscale che si intende avviare mediante una corposa legge di delegazione. E quindi con successivi decreti legislativi.

Nel testo circolato, non ufficiale (dopo un mese e più non è ancora approdato in parlamento), a proposito dell'elusione fiscale è stata scritta una norma di delega, quanto meno *singolare*.

a) Vi si dice infatti che si intende introdurre nell'ordinamento tributario il principio generale *antielusivo*. E ci si deve domandare, allora, se gli estensori di questa disposizione siano a conoscenza delle centinaia di sentenze della Cassazione che, *da anni*, affermano che il *princi-*

*pio vige nell' ordinamento italiano.*

Non si può certo pensare che si miri, invece, a delegittimare i giudici italiani, come se la giurisprudenza che seguono sia priva di fondamento, sì che soltanto i burocrati ministeriali, che hanno redatto l'articolo in parola, o i loro consulenti siano in grado di interpretare le leggi. Ed allora è da ritenere che la formula dell'introduzione del principio sia una *incauta iniziativa di qualche oscuro redattore.*

Né si può capire quale scuola di pensiero sarebbe stata seguita, visto che non pare che la dottrina più avvertita abbia mai preso posizione, né contro la giurisprudenza della Cassazione, né contro quella della Corte di giustizia U.E., alla quale spesso si è allineato il giudice italiano, in materia di *abuso del diritto.*

b) Si aggiunge anche che le norme delegate *debbano* prevedere che l'elusione fiscale non costituisca reato.

Il che appare ancora più singolare, perché significa che chi evade i tributi con destrezza, astuzia o con altri modi artificiosi, non è punibile penalmente, pur ponendo in essere attività che vanno ben più biasimate rispetto a quelle del *comune evasore.*

**Invece il solo discrimine, per l'evasione fiscale, deve essere quello che si impernia sulla misura delle imposte evase.** Vale a dire quello messo in atto con il decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, sulla disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

c) In conclusione, se proprio una norma deve essere introdotta, sarebbe sufficiente *confirmare* (perché è già affermato dalla giurisprudenza) il primo comma dell'art. 37-bis del d.p.r. n. 600 del 1973, che dice:

**“Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati fra 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.”**

Non occorre altro per fronteggiare l'elusione fiscale.