

Dipartimento
di Impresa e Management

Corso di laurea in Amministrazione, Finanza e Controllo

Cattedra di Diritto Processuale Tributario

“Le azioni di contrasto all’elusione fiscale
nell’ordinamento italiano ed europeo ed i comportamenti
abusivi nelle operazioni straordinarie”

Prof. Giuseppe Napoli

RELATORE

Prof. Fabio Marchetti

CORRELATORE

Ludovica Moretino
Matr. 724351

CANDIDATO

Anno Accademico 2020/2021

Indice

<i>Introduzione</i>	5
<i>Capitolo 1- L'elusione fiscale</i>	7
1.1 Il sistema tributario italiano	7
1.2 I principi fondamentali su cui si basa il sistema tributario	9
1.3 I comportamenti leciti e non messi in atto dal contribuente	11
1.4 Definizione e genesi della pianificazione fiscale e dell'elusione ...	12
1.5 Metodi tradizionali di contrasto all'elusione	14
1.6 Confronto con l'evasione fiscale	19
1.6.1 Possibili soluzioni al fenomeno evasivo	22
1.7 Il confine tra l'abuso di diritto e il risparmio lecito d'imposta ...	23
1.8 L'accertamento dell'elusione fiscale	25
<i>Capitolo 2- L'elusione fiscale nell'ordinamento italiano</i>	33
2.1 L'art. 10 della L. 408/1990: un primo approccio all'elusione nella normativa italiana	33
2.2 L'art. 37 bis del D.P.R 600/1973: ambito applicativo e carenze ..	36
2.3 L'evoluzione della normativa sull'elusione fiscale dopo l'art. 37-bis	40
2.4 La clausola generale antielusiva: l'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del Contribuente	42
2.5 La disciplina dell'interpello	51
2.6 Strumenti di contrasto all'elusione fiscale internazionale	57
2.7 L'elusione fiscale in ambito UE e negli ordinamenti stranieri	62

<i>Capitolo 3 – Fenomeni di elusione fiscale nelle operazioni straordinarie</i>	67
3.1 Il fenomeno elusivo nelle operazioni straordinarie societarie	67
3.2 La trasformazione	68
3.3 La fusione	71
3.4 La scissione	74
3.5 Il conferimento d’azienda e la cessione di partecipazioni	78
<i>Conclusioni</i>	84
<i>Bibliografia e Sitografia</i>	86

Introduzione

“... ma in questo mondo è impossibile essere sicuri di qualcosa, tranne che della morte e delle tasse”

- Benjamin Franklin

Con questa frase, circa due anni fa, introducevo la mia tesi di laurea triennale, che aveva lo scopo di delineare le caratteristiche del sistema impositivo italiano, con particolare attenzione a quella che è forse la tassa più importante e controversa di tutte, l'Irpef.

Ed è con la stessa frase che voglio introdurre questo elaborato.

La stesura di questa tesi, per me, è il passo successivo e conclusivo di un percorso iniziato in precedenza, senza del quale non sarei dove sono oggi, che ho scelto consapevolmente e voluto fortemente.

È un po' allo stesso modo che appare l'elusione fiscale ai miei occhi, ovviamente con un'accezione opposta e negativa, ovvero un comportamento successivo ad una situazione preesistente che si sceglie di mettere in atto, coscienti e consapevoli delle conseguenze della decisione.

Partendo da tali premesse, nel primo capitolo ho cercato di definire un inquadramento generale sulla nozione di elusione fiscale e sulla sua genesi per poi analizzare altri simili, comuni ma discordanti fenomeni come l'abuso di diritto, il risparmio lecito d'imposta e l'evasione fiscale che messi a confronto con l'elusione mi hanno permesso di definirne meglio e in modo maggiormente approfondito, peculiarità e caratteristiche di quest'ultimo.

Successivamente, nel secondo capitolo, si potranno leggere le varie fasi dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale dell'elusione fiscale all'interno dell'ordinamento italiano, dove sono posti in rilievo luci ed ombre dell'iniziale legge così come della novella legislativa.

Inoltre, per rendere più limpido e chiaro il concetto fino a questo punto descritto, il paragrafo conclusivo di tale secondo capitolo è da vedere come un confronto, con il quale ho voluto mettere in evidenza in punti in comune tra la legislazione italiana in materia di elusione fiscale e la visione europea e come quest'ultima ha guidato il legislatore italiano nella definizione della normativa odierna.

In conclusione, ho ritenuto di grande supporto per la comprensione a 365° del fenomeno elusivo, focalizzare l'attenzione, nel terzo capitolo, sulle principali operazioni straordinarie societarie in quanto, secondo studi e approfondimenti statistici, è dimostrato che ci sono operazioni societarie che presentano un maggiore rischio di generare comportamenti elusivi.

Proprio questo ha guidato la scelta di analizzare nel capitolo conclusivo questi fenomeni aziendali di natura tipicamente straordinaria e i fenomeni potenzialmente elusivi intrinseci nella loro natura.

Capitolo 1- L'elusione fiscale

1.1 Il sistema tributario italiano

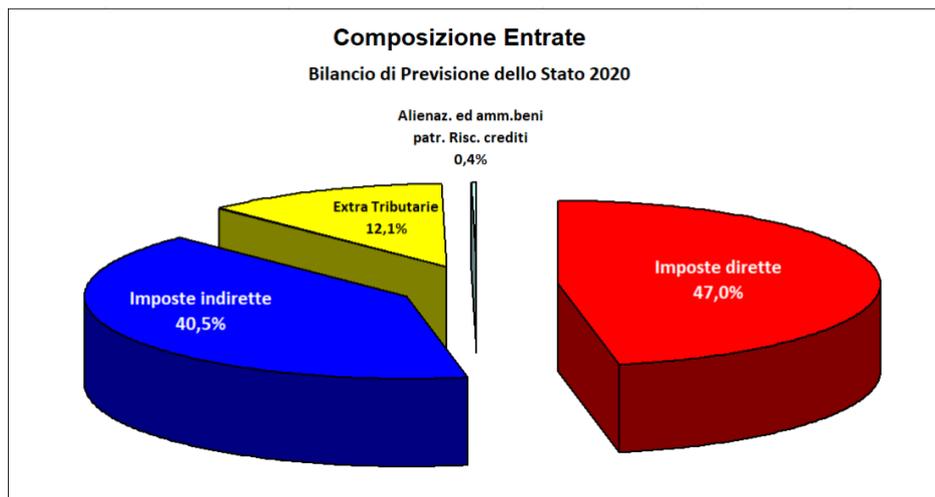
L'attività finanziaria è quell'attività con cui lo Stato si procura i mezzi finanziari necessari per adempiere ai propri compiti in campo politico, sociale ed economico.

Le fonti dalle quali lo Stato attinge le risorse finanziarie sono necessarie per offrire i servizi pubblici ai propri cittadini e sono costituite da una serie di entrate differenti tra loro per caratteristiche.

È possibile suddividere gli introiti statali nelle seguenti categorie di entrate:

- entrate tributarie, ovvero contribuzioni obbligatorie, più comunemente conosciuti come tributi, che lo Stato impone alle famiglie e alle imprese per sostenere i servizi pubblici che andrà a fornire alla collettività;
- entrate extratributarie, costituite dai redditi provenienti dai beni o dalle imprese appartenenti allo Stato;
- entrate patrimoniali, derivanti dalla vendita o ammortamento di beni di proprietà dello Stato;
- entrate per accensioni di prestiti da famiglie o imprese come, ad esempio, i titoli del debito pubblico.

A loro volta, le diverse tipologie di entrate, sono suddivise in categorie a seconda della loro natura, poi divise in rubriche a seconda dell'organo, ovvero il Ministero, che ha il compito di accertare l'entrata stessa e infine le rubriche sono suddivise in capitoli, in base all'oggetto specifico dell'entrata.



¹Bilancio di Previsione dello Stato 2020

Come possiamo notare dal Bilancio di previsione dello Stato del 2020, la maggioranza degli introiti dello Stato italiano, derivano dalle imposte dirette e indirette che sono quelle che compongono proprio le entrate tributarie, insieme a tasse e contributi.

Queste entrate hanno tutte diverse caratteristiche che variano a seconda della modalità in cui sono acquisite, dai soggetti contribuenti e dallo scopo che perseguono. In particolare per quanto riguarda il primo aggregato delle entrate tributarie, è corretto fare alcune distinzioni siccome queste sono formate:

- dai tributi, una prestazione patrimoniale imposta ai contribuenti per concorrere alla spesa pubblica e contemporaneamente per usufruire dei servizi,
- dalle tasse, tributi versati allo Stato per servizi specifici richiesti dal cittadino.

È proprio da tale definizione che possiamo cogliere la distinzione tra le tasse e le imposte, le altre costituenti delle entrate tributarie, dai contributi, un prelievo coattivo di ricchezza che colpisce determinate persone che si avvantaggiano in modo particolare di un servizio pubblico.

Le tasse sono quindi un corrispettivo per una prestazione resa dall'Ente al cittadino, mentre l'imposta è radicalmente diversa in quanto quest'ultima non ha alcun collegamento con la prestazione resa ma trova la giustificazione di esistere nel fatto che devono essere finanziati anche i servizi pubblici messi a disposizione per la generalità dei cittadini.

¹ Bilancio di previsione dello Stato, Luca Marotta, Lettura dei bilanci dello Stato

Concettualizzandole, possiamo definire l'imposta come una forma di prelievo in conformità al principio della capacità contributiva, legata a prestazioni generali erogate dallo Stato e dagli

Enti alla collettività e che è rappresentativa delle entrate "contributive".

La tassa invece è da inquadrare in un'ottica di espressione di un rapporto di scambio e legata a prestazioni divisibili, quindi prestazioni specifiche rivolte al singolo.

Proprio a seguito di quest'analisi e di tali distinzioni, è possibile notare come le similitudini e le differenze sono tutte riconducibili a caratteristiche essenziali e di fatto, proprio la legge, determina gli elementi indispensabili di un tributo, che sono:

- il presupposto impositivo, quindi l'avvenimento di un fatto che, una volta verificatosi, determina gli obblighi in capo al contribuente;
- il soggetto passivo, la persona del contribuente che sarà gravata del debito verso lo Stato;
- l'aliquota, quindi il valore percentuale che, dopo essere stato applicato all'imponibile, mette in evidenza quanto effettivamente è dovuto;
- la base imponibile, sul quale viene calcolato il tributo.

1.2 I principi fondamentali su cui si basa il sistema tributario

I cittadini, che sono chiamati a concorrere e sostenere la spesa pubblica, sono dunque i protagonisti e ciò non è un caso ma avviene in ottemperanza col principio di universalità e di uguaglianza sancito costituzionalmente dall'articolo 3.

I principali criteri di ripartizione del carico tributario sono identificabili all'interno della Costituzione italiana, sostanzialmente negli articoli 23 e 53, e della teoria economica:

- il principio della capacità contributiva;
- il principio della legalità dell'imposta;
- il principio del beneficio;
- la teoria del sacrificio.

L'articolo 53 della Costituzione contiene il primo principio tra quelli in elenco, base dell'intero sistema tributario.

Con la nozione di capacità contributiva si va a prediligere il concetto di equità tra i contribuenti, e dato che lo scopo delle imposte è sì quello di finanziare la capacità di

spesa e produzione pubblica ma soprattutto di perseguire la redistribuzione tra i cittadini, è stata a lungo studiata sotto il profilo giuridico ed economico.

Al comma 1 recita che “tutti sono tenuti a contribuire alle spese pubbliche in relazione alla loro capacità contributiva” e per tanto la capacità di concorrere alle spese dello Stato è da basare su parametri che siano espressione della capacità economica dei singoli.

La sua è una funzione che ne include due differenti e separate tra loro:

- una funzione garantista, in quanto pone dei limiti alla potestà tributaria chiamando a concorrere solo chi ha un'effettiva capacità di contribuzione;
- una funzione solidaristica perché chiama tutti i cittadini a concorrere alle spese dello Stato ma in base alla forza economica di ciascuno.

Infatti la capacità economica dei cittadini a pagare le imposte deve essere desunta da elementi misurabili e obbiettivi come il reddito, il patrimonio e i consumi.

Al secondo punto dell'elenco, leggiamo della legalità dell'imposta che esprime il semplice concetto che le imposte possono essere istituite solo per legge.

“Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge” recita l'articolo 23 della Costituzione e questo in quanto tale principio discende da quello della certezza dei tributi, per cui l'imposta non può essere introdotta in modo arbitrario ma deve essere prevista da legge. Le fonti del diritto tributario sono infatti costituite da norme primarie, ossia leggi, decreti-legge e decreti legislativi.

Al punto successivo, troviamo il principio del beneficio secondo cui “ciascun cittadino deve contribuire al finanziamento della spesa pubblica in base al beneficio che ne ricava”. Così leggendo però potrebbe sembrare che la teoria sostenga l'idea che dovrebbero esserci soltanto tasse, ma tale principio è derivante dalle teorie dello scambio volontario da cui deriva che il valore dell'imposta si decide in base al beneficio marginale che i contribuenti ricavano dal consumo dei suddetti beni e servizi e quindi un rapporto di libero scambio tra il settore pubblico, che offre beni e servizi, e il cittadino che paga il prezzo-imposta.

Infine, la teoria del sacrificio vede l'onere dell'imposta come la rinuncia di una parte di utilità del proprio reddito in contropartita a quanto offerto dallo Stato e questo sacrificio che il contribuente sopporta deve coincidere con quello degli altri individui. La ripartizione dell'onere tributario deve quindi tener conto di tre elementi fondamentali:

- il presupposto, e cioè la situazione che fa nascere l'obbligo tributario;
- la base imponibile, con la quale si traduce il presupposto in termini quantitativi;
- l'aliquota di imposta, che esprime il peso dell'onere.

Su queste tre caratteristiche, si andrà a basare la corretta quota di imputazione dovuta dai singoli cittadini.

1.3 I comportamenti leciti e non messi in atto dal contribuente

Gli effetti dell'imposizione fiscale dello Stato hanno impatti importanti sull'intero sistema economico, sia a livello macroeconomico, quando riguardano gli effetti dell'attività finanziaria pubblica sul sistema economico nel suo complesso, che a livello microeconomico se coinvolgono le reazioni dei singoli operatori. Questo accade perché il contribuente può rispondere agli obblighi fiscali con due diverse reazioni:

- illegittime, attuando atti illeciti posti in essere per sottrarsi al pagamento dei tributi;
- legittime, utilizzando quei comportamenti finalizzati a diminuire l'onere impositivo.

Queste due diverse reazioni si esprimono con la manifestazione di numerosi fenomeni, di svariato tipo ed entità, che partono dal mettere in atto leciti risparmi d'imposta fino a raggiungere comportamenti ben diversi rispetto alla contribuzione alle casse statali.

Si parla di rimozione, ad esempio, quando il prelievo tributario supera soglie "sopportabili" e i consumatori non sono più disposti a pagare quanto dovuto e si sentono spinti a ridurre la propria attività di lavoro, se si parla di imposte sul reddito, o potrebbero reagire con una riduzione degli acquisti di beni e servizi, gravando invece sulle entrate derivanti delle imposte sui consumi.

In altri casi si può avere il fenomeno della traslazione che avviene quando il contribuente al quale è stata addebitata l'imposta, quindi il contribuente di diritto o percosso dal tributo, ne trasferisce l'onere su un altro soggetto, il contribuente di fatto o incisi, attuando una variazione del prezzo del bene o del servizio oggetto di scambio.

Un eccesso rispetto al corretto comportamento del contribuente è rappresentato dall'evasione, una violazione delle norme tributarie che porta a dichiarare minori redditi o patrimoni, se è un'evasione parziale, o redditi e patrimoni nulli, in caso di evasione totale e può manifestarsi sotto tante forme differenti. Ad esempio, con riferimento ai redditi societari, le imprese medio-grandi tendono ad evadere caricando il conto economico di costi inesistenti e propendendo quindi per un'evasione parziale, a differenza delle piccole imprese che evadono facendo ricorso al nero, quindi totalmente.

Altro comportamento non propriamente corretto è l'elusione, con la quale non si viola alcuna norma di diritto tributario ma si pongono in essere atti leciti con finalità illecite, per guadagnare un risparmio economico d'imposta. È facile riconoscere l'elusione laddove si tengano dei comportamenti apparentemente illogici e contrari a qualsiasi logica imprenditoriale di efficienza ma solitamente è un fenomeno che crea grossi problemi se ben studiato e messo in pratica dal contribuente elusore.

Nei paragrafi successivi andremo ad analizzare maggiormente e nel dettaglio proprio quest'ultimo fenomeno, centro dell'elaborato di tesi.

1.4 Definizione e genesi della pianificazione fiscale e dell'elusione

L'art.10-bis delinea le peculiarità del fenomeno dell'elusione fiscale configurando l'abuso di diritto come “una o più operazioni prive di sostanza economica² che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”.

Oltre ad essere comportamenti illeciti e in contrasto con quanto previsto da legge, sono prima di tutto comportamenti incostituzionali.

Come già sottolineato nel paragrafo precedente, l'articolo 53 della Costituzione recita: “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è incentrato su criteri di progressività”.

Si evincono, per tanto, principi quali l'universalità dell'obbligo fiscale, la capacità contributiva e la progressività del nostro sistema di imposizione fiscale.

² F. RAU, Aspetti peculiari dell'elusione fiscale, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2015, p. 14

Un comportamento elusivo non va soltanto a scontrarsi con l'art. 53 ma anche con l'art.2 della Costituzione che garantisce “i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale” e in generale ai principi fondamentali di solidarietà ed uguaglianza tra tutti i cittadini dello Stato Italiano.

Il sistema tributario italiano ha l'obiettivo di garantire l'eguaglianza tra tutti i cittadini e di conseguenza ogni cittadino ha il dovere e l'obbligo di pagare le imposte e concorrere alla spesa pubblica in maniera progressiva, andando a gravare principalmente sulle classi sociali più abbienti così da poter soccorrere quelle in maggiore difficoltà economica.

Chi non adempie a tale obbligo o lo fa solo parzialmente, si rende responsabile di reato in quanto l'elusione rappresenta una forma di risparmio fiscale non conforme alla ratio delle norme.

Il contribuente non applica il trattamento appropriato ma la normativa più favorevole, in quanto chi elude evita di porre in essere la fattispecie propria di un dato risultato economico e pone in essere una fattispecie equivalente cui compete un trattamento fiscale più favorevole. In questo modo non si sottrae alle conseguenze fiscali ma aggira la legge per essere gravato di un minor debito.

Per tanto è un comportamento attraverso cui il contribuente mette in atto un determinato negozio giuridico o una serie di atti leciti al fine di ridurre e aggirare l'obbligazione tributaria dovuta, sfruttando le imperfezioni presenti nella norma³.

Una prima differenza necessaria da evidenziare, che si analizzerà maggiormente nel dettaglio nei paragrafi successivi, è con il risparmio lecito di imposta che consiste nell'utilizzo della procedura fiscalmente più conveniente tra quelle che il sistema mette a disposizione del contribuente⁴.

Chi risparmia lecitamente, pone in essere il presupposto di imposta e non si sottrae alle conseguenze fiscali.

In questo caso, infatti, è la legge ad offrire al soggetto pagatore alternative impositive e non quest'ultimo a raggirarle per ottenere un vantaggio.

³ R. LUPI, L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali, in Rassegna tributaria, 1994, p. 225 ss.

⁴ G. ZIZZO, Abuso del diritto, scopi di risparmio di spesa e collegamento negoziale, in Rassegna tributaria, 2008, fasc. 3, p. 869 ss.

All'estremo opposto rispetto al comportamento lecito a cui è tenuto il contribuente, troviamo il fenomeno dell'evasione fiscale che rappresenta un comportamento totalmente illecito realizzato occultando il presupposto di imposta, per sottrarsi agli obblighi che ne derivano⁵. È una violazione manifesta delle norme fiscali siccome chi evade pone in essere il presupposto di imposta, ma poi si sottrae alle conseguenze fiscali.

L'evasione e l'elusione hanno in comune un unico obiettivo: sfuggire all'obbligazione tributaria, agendo specificatamente sul fatto imponibile che genera il suddetto onere⁶.

1.5 Metodi tradizionali di contrasto all'elusione

Per delineare il concetto di elusione fiscale, la dottrina e la giurisprudenza si sono negli anni a lungo impegnati al fine di risolvere il suddetto problema e se si cerca la soluzione per contrastarlo, le difficoltà possono solo aumentare. L'idea di affrontare e risolvere il problema dell'elusione mediante strumenti sostitutivi di contrasto è particolarmente difficoltosa dato anche il gran numero di manifestazioni in cui può presentarsi il comportamento in esame.

Ma questi potenziali strumenti potenziali di contrasto non sono stati capaci di eliminare o comunque contrastare il fenomeno, a causa non solo dei limiti propri che ciascuno strumento presenta e dei problemi legati alle diverse finalità che perseguono, ma soprattutto perché trattano di problematiche di un settore dell'ordinamento come quello tributario che presenta caratteristiche e problematiche del tutto peculiari.

Il presidente della Corte di Cassazione Fiscale tedesca, Becker, attraverso il principio per cui la legge deve essere interpretata considerando "il relativo scopo, il significato economico, lo sviluppo dei rapporti", affermò che la giurisprudenza, per contrastare in maniera più efficace il fenomeno dell'elusione, dovesse abbandonare la metodologia di applicare la norma nella sua forma. Questo pensiero fu accolto anche in Italia da Grizziotti che sosteneva che un giudice, nell'applicazione delle disposizioni tributarie, non dovesse limitarsi all'indicazione formale della legge ma fosse tenuto ad individuarne il risultato economico e obbligato ad applicarla a tutte le

⁵ G. DI VETTA, Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie penale, in E. MARZADURI, A. DI MARTINO, A. GIOVANNINI, Trattato di diritto tributario sanzionatorio, Cedam, Torino, 2016, p. 58

⁶ A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*

fattispecie che permettessero di raggiungere lo stesso scopo, anche se si fossero dovuti impiegare strumenti civilistici diversi da quelli indicati nella norma.

Nell'ordinamento italiano si è mostrato un primo atteggiamento di inerzia da parte del legislatore nell'introdurre uno strumento di contrasto al fenomeno elusivo ed è proprio dinanzi a tale lentezza che sono state elaborate e seguite dalla dottrina, dalla giurisprudenza e dall'Amministrazione finanziaria le prime modalità di contrasto rappresentate dallo strumento interpretativo, dalla attività di riqualificazione, dal riconoscimento dell'illegittimità civilistica e dall'applicazione dell'istituto civilistico della frode alla legge.

Innanzitutto, con l'interpretazione, si è cercato di individuare le norme teoricamente eluse e con il ricorso a forme di interpretazione allargata contrastarne l'abuso⁷. Ma questo è lo stesso metodo utilizzato da contribuente che mette in atto un comportamento elusivo che proprio attraverso un estensiva interpretazione delle norme va ad eluderle. Allo stesso tempo, risulta agevole se pensiamo che l'interpretazione opera in un momento antecedente rispetto all'elusione e può bloccarla ed è proprio per questo che lo strumento ermeneutico è sempre stato considerato una delle tecniche di contrasto maggiormente efficaci, anche alla luce dei risultati ottenuti negli anni⁸.

La condotta elusiva comporta l'applicazione di una norma differente rispetto a quella che sarebbe da applicare in ipotesi in assenza di elusione e per tanto la norma "diversa" non può essere disapplicata in favore della norma giustamente applicabile tramite la sola interpretazione.

Nel diritto, con interpretazione si indica l'attività volta a chiarire il significato delle disposizioni e degli enunciati nei quali si articola il testo della legge che si andrà ad applicare nei casi concreti e in questo modo si va a creare il collegamento tra l'interpretazione ed elusione delle norme tributarie. All'articolo 12 delle disposizioni preliminari al codice civile, al comma 1, si legge che "*nel applicare la legge, non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse e dall'intenzione del legislatore*".

⁷ G. MELIS, L'interpretazione nel diritto tributario, Cedam, 2003, pag. 227

⁸ P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995

Si fa riferimento ad un'interpretazione letterale delle norme, andando ad evidenziare l'effettivo significato delle parole utilizzate etimologicamente.

Un ruolo fondamentale è ricoperto dall'interpretazione funzionale, nata proprio con l'opera di Becker e assimilata in Italia con Graziotti, che si caratterizza per la ricerca della natura endogena della norma tributaria che il contribuente cerca di eludere. Questa metodologia ha avuto il merito di tentare di far emergere la sostanza economica delle operazioni, tralasciando la loro apparenza e la complessità della forma giuridica dietro il quale il fenomeno elusivo si nasconde.

Possiamo analizzare la situazione del leasing, strumento solito di elusione fiscale, per dimostrare la non ammissibilità in termini di diritto tributario dell'interpretazione analogica. Con il leasing si può effettuare un utilizzo "distorto" ai fini IVA ed ai fini dell'ammortamento, in quanto, soprattutto in passato erano presenti aliquote elevate sui beni di lusso acquistati e quindi la convenienza era data dall'acquisto tramite leasing del bene stesso. Secondo l'interpretazione analogica, se per l'acquisto di un bene di valore mi trovo davanti alle norme che disciplinano la compravendita di quei beni con un'aliquota del 38%, a quel contratto di leasing, che ha per scopo l'acquisizione di proprietà di quel determinato bene, dovrò applico un'aliquota del 38%.

In questa situazione c'è un chiaro problema di ordine costituzionale in quanto l'art.23 della Costituzione definisce che i tributi sono prestazioni patrimoniali e gli elementi essenziali, quali soggetto, presupposto, base imponibile, aliquote, devono essere stabiliti dalla legge, non dal giudice o dall'amministrazione finanziaria.

Per tanto se la legge non dice espressamente di applicare il 38% nella situazione descritta, c'è una lacuna che non può essere colmata dal giudice o dall'amministrazione finanziaria e dunque il rimedio dell'interpretazione analogica non risulta essere un sistema valido.

Altro strumento di contrasto al comportamento elusivo è la riqualificazione del negozio giuridico messo in atto analizzando il negozio attuato dal contribuente nell'ottica di riqualificarlo e assegnandogli la qualificazione tipica di un negozio previsto da legge specificamente dalla disposizione elusa. In concreto, si esplica attraverso un procedimento che attribuisce al contratto la qualifica che propria di uno dei negozi previsti dalla disposizione elusa e per tanto utilizzata in chiave antielusiva. L'attività di riqualificazione, tramite l'esame di un contratto, permette di individuare

gli elementi singolari di un diverso tipo normativo e permette di ricollegarvi la relativa disciplina fiscale che sicuramente sarà maggiormente onerosa.

Un classico esempio di riqualificazione del negozio giuridico è la situazione in cui si mette in atto un'operazione straordinaria di cessione totalitaria di partecipazione. Ipotizzando che un soggetto sia in possesso di una società in modo totalitario e la società sia proprietaria di un'azienda, attraverso la cessione totalitaria di partecipazioni, si mette in atto una compravendita di titoli, che, agli effetti dell'imposta di registro, è soggetta a tassa fissa o in alcuni casi a nessuna imposta, ma in realtà la situazione è differente e così facendo non si è fatto altro che trasferire la proprietà dell'azienda da un soggetto ad un altro. La cessione d'azienda è tassata con un'imposta di registro proporzionale che va dall'1 al 7% e non con tassa fissa .

“L'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura dell'atto presentato alla registrazione sulla base degli elementi desumibili dall'atto stesso, prescindendo da quelli extra-testuali e dagli atti ad esso collegati salvo quanto disposto dagli articoli successivi.”⁹

Applicando l'art.20 del d.P.R. n. 131/1986 al caso di cessione di partecipazioni descritto qualche riga sopra, siamo nella situazione in cui il soggetto ha acquistato le partecipazioni e non l'azienda e per tanto si deve analizzare se:

- il contratto è solo un contratto di cessione delle partecipazioni, per cui tutti i rischi inerenti all'azienda sono in capo all'acquirente, e in questo tale situazione non può essere contestata con la nuova disposizione dell'imposta di registro;
- Invece, nel contratto di cessione di partecipazioni sono presenti le garanzie tipiche del cedente d'azienda, si potrebbe avere una situazione contestabile come comportamento elusivo ai sensi dell'art.10 bis.

Con il riconoscimento dell'illegittimità civilistica è utilizzato istituto civilistico della simulazione per contrastare fenomeni abusivi ed elusivi. A livello civilistico, ci si trova in una situazione di simulazione quando le parti vogliono conseguire un risultato diverso da quello che appare dagli atti e dai negozi formalmente posti in essere e si caratterizza per la presenza di tre elementi:

- l'intenzione ingannatoria nei confronti dei terzi;

⁹ Art.20 del d.P.R. n. 131/1986

- la differenza volontaria tra dichiarazione e l'effettiva intenzione di chi la pone in essere;
- l'accordo simulatorio sulla divergenza tra negozio stipulato e rapporto effettivo messa in atto come una sorta di intesa delle parti.

Quest'ultima può distinguersi inoltre in assoluta o relativa:

- Se si realizza una situazione in cui le parti si accordano per la conclusione di un contratto del quale vogliono non vogliono la produzione di effetti giuridici ma solo apparenza di una certa situazione, è assoluta;
- Mentre la simulazione relativa, dà luogo ad una discordanza tra il voluto e il dichiarato, per cui si fa apparire l'esistenza di un negozio simulato diverso da quello che deve sembrare.

La simulazione e l'elusione sono però diverse sotto un duplice profilo:

- strutturale, perché mentre la simulazione non è finalizzata ad aggirare la normativa ma ad occultarne la violazione, l'elusione consiste, nello "sviamento della fattispecie concreta dal modello tipizzato alla fattispecie astratta"¹⁰,
- concettuale, in quanto la differenza tra le due risiede nell'uso improprio della simulazione come strumento di correzione dei negozi elusivi¹¹.

Ulteriore differenza da citare è con l'interposizione fittizia di persona, simulazione soggettiva prevista dall'art.37-bis, comma 3-4 del D.P.R. n.600/1973. Con tale procedimento viene fatto apparire, in maniera simulata, titolare di un determinato reddito un soggetto diverso dal titolare effettivo del reddito al fine di risparmiare le imposte. In tale situazione, c'è l'inversione dell'onere della prova e l'ufficio si può avvalere di presunzioni gravi, precise e concordanti e la prova contraria spetta al contribuente.

Un esempio di tale situazione si presenta quando un genitore intesta fittiziamente al figlio appena maggiorenne un immobile produttivo di reddito per ottenere un risparmio fiscale dovuto alla progressività in quanto il figlio, essendo nullatenente, pagherà aliquota più basse. Ma è evidente che in realtà quel reddito non è propriamente del figlio, proprietario sulla carta, ma del genitore.

¹⁰ S. CIPOLLINA *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, cit., p. 189.

¹¹ Cass., 13 marzo 1980, n. 1691, in *Comm. Trib. Centr.*, 1980, II, p. 776

In tale situazione, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono, in sede di accertamento, imputare al contribuente genitore i redditi di cui appare titolare il figlio, quando viene dimostrato, anche con presunzioni gravi, precise e concordanti, che il genitore ne è titolare per interposta persona. Il figlio contribuente che ha pagato le imposte, poi imputate ad altro soggetto, potrà richiederne il rimborso dopo che l'accertamento nei confronti del reale contribuente è divenuto definitivo e in misura non superiore all'imposta effettivamente riscossa dall'Ufficio a seguito di tale accertamento.

Il genitore contribuente avrebbe potuto risolvere tale situazione effettuando una donazione e pagando le imposte di quest'ultima e senza dare modo all'Amministrazione finanziaria di avere presunzioni chiare, precise e concordanti.

L'articolo 1344 del Codice civile, il "contratto in frode alla legge", stabilisce che "la causa si reputa illecita quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa".

È quindi un contratto che, apparentemente rispettoso della lettera della legge, in realtà è posto in essere per eluderla e nonostante sia un istituto generale, diventa specifico in campo tributario.

Ha l'obiettivo di impedire che, utilizzando patti contrattuali non tipici, i contraenti aggirino limiti posti all'autonomia privata, tutelando doveri di correttezza o di protezione a favore del contraente più debole.

Lo strumento della nullità può quindi essere utilizzato eccezionalmente al fine di contrastare quei comportamenti elusivi che, non essendo contrastati da norme antielusive specifiche, non sarebbero altrimenti punibili.

1.6 Confronto con l'evasione fiscale

L'elusione così come l'evasione sono dei comportamenti attraverso i quali il contribuente mira a non adempiere ai propri obblighi fiscali nella misura spettante, violando o aggirando le norme fiscali. Questi due fenomeni sono accomunati da un identico scopo ma allo stesso tempo presentano delle differenze sostanziali circa i limiti e le conseguenze sia in ambito penale che amministrativo.

Come abbiamo visto qualche riga sopra, l'elusione è un fenomeno messo in pratica con comportamenti leciti e fine illecito. L'evasione invece, si distingue propriamente e principalmente per questo.

L'evasione fiscale è un fenomeno complesso e multiforme, da sempre radicato nei sistemi tributari di ogni paese, che raggiunge in Italia livelli fortemente superiori a quelli medi europei.

Sottrarre risorse al tal punto che un cambio di rotta in questo senso potrebbe favorire di molto la crescita economica del nostro paese fino a poter completamente ribaltare la situazione attuale.

Con il comportamento evasivo, il contribuente che la mette in atto, occulta imponibili fiscali o li altera e lo fa volontariamente e fraudolentemente per sottrarsi in tutto o in parte agli obblighi previsti dalla legge.

La violazione delle leggi fiscali viene attuata al fine di ridurre o in casi estremi addirittura eliminare il prelievo fiscale da parte dello Stato, sottraendosi agli obblighi tributari.

Non esiste un solo modo di evadere ma al contrario è una categoria molto ampia e si realizza attraverso una varietà di comportamenti, anche molto diversi tra di loro, ma tutti accomunati dalle principali cause del comportamento illegale ed evasivo.

Uno dei comportamenti evasivi più comuni e quotidiani è la somministrazione di cibi e bevande, beni di maggiore consumo e piccolo taglio, senza l'emissione dello scontrino fiscale. Un altro è rappresentato dal lavoro in nero, soprattutto se si tiene in considerazione che gran parte degli introiti evasi sono rappresentati da mancati pagamenti Irpef per lavoro autonomo, dipendente e d'impresa.

Se si pensa a cause maggiormente generali e macro aggregate, si può ricondurre il fenomeno dell'evasione fiscale a cause come:

- L'imposizione fiscale e contributiva eccessiva, in quanto di fronte ad un'elevata e crescente pressione fiscale i contribuenti si trovano incentivati all'evasione siccome gravati da un onere fiscale che non riescono o non vogliono sostenere, spesso anche non incentivanti da servizi che lo Stato dovrebbe offrire a fronte di un'elevata tassazione e che non si vedono offerti.
- L'eccesso di burocrazia e regolamentazione complessa che spinge il cittadino ad evadere perché si sente messo in difficoltà magari anche solo dalla

comprensione delle stesse norme portandolo anche a errori di interpretazione delle stesse. Sicuramente un sistema meno complesso farebbe contribuire maggiormente i cittadini e in maniera più spontanea.

- La cosiddetta “tax morale”, termine che esprime come la propensione ad evadere sia influenzata dal contesto sociale in cui vive il contribuente, dalla sua età, il sesso, le caratteristiche della città in cui vive ma anche le variabili economiche, la sua istruzione. Se un soggetto è abituato ad essere circondato da altri che tollerano il concetto di evadere, si sentirà quasi giustificato nel compiere determinati comportamenti.

Nessuna di queste motivazione giustifica un comportamento fraudolento, ovviamente, ma individuare le motivazioni che spingono il contribuente a prendere questa decisione è fondamentale anche per il suo contrasto.

Infatti è proprio dallo studio dei motivi che possono spingere il contribuente a comportamenti illegittimi che negli anni sono nate metodologie per creare una stima dell'evasione, che si sono evolute col tempo, permettendo di fornire aspetti sempre più precisi e articolati.

Ciò è stato reso possibile da una crescente e più affidabile disponibilità di dati ma anche dallo sviluppo di nuove tecniche di valutazione o dall'evoluzione di quelle precedenti.

Le tecniche utilizzate, a livello nazionale e istituzionale, possono essere distinte in tre gruppi principali:

1. Gli indicatori monetari e dell'economia sommersa con i quali attraverso un procedimento di ricostruzione, si cerca di far emergere l'ammontare delle somme imponibili che sono state evase utilizzando indicatori sintetici della dimensione dell'economia reale rispetto alla dimensione fiscale. Questa ricostruzione dell'evaso avviene solitamente con l'utilizzo di entità del circolante o l'ampiezza dell'economia sommersa, studiando quindi attività per lo più irregolari. È proprio questo il principale limite di tale metodologia che oltre ad un grado elevato di approssimazione limitando il fenomeno evasivo a quello dalle attività irregolari con una conseguente sottostima dell'evasione reale.

2. Il metodo della contabilità nazionale, invece, si basa sul confronto tra l'ammontare totale degli imponibili dichiarati con la stima di quelli potenziali. È il metodo più utilizzato in quanto ritenuto abbastanza affidabile e che può anche essere applicato a molti paesi, permettendo quindi confronti internazionali. Anch'esso presenta un limite, in quanto con tale metodologia risulta difficile aggiungere la stima delle tax gap a quella degli imponibili evasi ma soprattutto non permette di differenziare la stima data la sua aggregazione di grandi categorie di reddito e consumo.
3. L'ultima metodologia è il confronto campionario tra redditi dichiarati ed accertati. Si basa principalmente su imponibili presumibili da altre fonti e quindi su procedure messe in atto da altri, principalmente dai valori rilevati dall'Amministrazione Finanziaria in sede di accertamento o da indagini campionarie su redditi e ricchezza delle famiglie. A differenza della precedente metodologia, permette un'analisi fine, per tipologie di contribuenti, che permette anche la quantificazione dei tax gap. Tuttavia, i valori finali possono risentire di distorsioni e perdere di affidabilità a causa delle indagini e delle procedure degli accertamenti che talvolta vengono messe in atto per motivi processuali con il contribuente, rendendo quindi i risultati non coerente con gli aggregati fiscali e di contabilità nazionale osservati.

1.6.1 Possibili soluzioni al fenomeno evasivo

L'evasione fiscale è uno dei principali problemi sociali in Italia che non deve essere affrontato con il perseguimento del semplice obiettivo di recuperare gettito fiscale ma anche e soprattutto di distribuire in maniera uniforme il prelievo.

La lotta all'evasione deve essere attuata muovendosi verso una duplice direzione:

- verso l'equità, che non dipende da tecnicismi ma si fonda su più elementi come la capacità di misurare e tassare in misura accettabile tutto ciò che viene occultato, una decisa semplificazione della legislazione tributaria, un aumento dell'efficienza della spesa pubblica, che possa condurre ad una maggiore voglia di usufruire degli efficienti servizi pubblici, magari anche creando un aumento della produttività del lavoro nel settore pubblico;

- verso attività di deterrenza nei confronti dell'evasione, da attuare con una crescente qualità e quantità dei controlli e l'introduzione di una pena più "sicura" nel momento in cui il soggetto viene accertato riducendo lo scarto tra somme accertate, somme definite e somme riscosse.

Ma il punto centrale per il contrasto a tali comportamenti illeciti è proprio la deterrenza in quanto la scelta da parte del contribuente dell'ammontare del reddito da dichiarare dipende:

- dall'atteggiamento nei riguardi del rischio;
- dalla probabilità di subire un accertamento;
- dall'ammontare della sanzione.

Più il consumatore si sentirà avverso al rischio, quanto maggiore sarà per lui la probabilità di essere accertato e quanto più severa sarà la sanzione, maggiore sarà l'imponibile che andrà a dichiarare.

Infine, a mio parere, potrebbe sicuramente apportare beneficio al contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale, un potenziamento delle capacità di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria.

1.7 Il confine tra l'abuso di diritto e il risparmio lecito d'imposta

L'elusione si colloca nel mezzo tra evasione e lecito risparmio d'imposta in quanto consiste nel ricorso ad atti o a più negozi giuridici architettati per ridurre l'imposta o ottenere agevolazioni non dovute e consente al contribuente di usufruire di un (il)lecito risparmio di imposta.

Viene aggirata con astuzia la legge tributaria impiegando in maniera impropria leggi o regolamenti fiscali, anche sfruttando qualche smagliatura della norma ed è per questo che rappresentano elusione tutti quei comportamenti che, formalmente, rispettano la legge ma senza permetterle di perseguirne lo scopo.

La caratteristica di questo fenomeno è l'aggiramento della legge, comportamento illecito, differente dal risparmio d'imposta, in quanto è lecito scegliere tra i diversi regimi fiscali offerti dalle norme tributarie quello che fiscalmente è più vantaggioso e comporta un minore carico fiscale.

Si tratta, al riguardo, della disciplina del legittimo risparmio d' imposta¹² che pur evolvendosi con il mutare dell'ordinamento, non necessita di norme che lo prevedano per assumere rilevanza giuridica. È un principio riconosciuto dalla Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate, che giustamente non prevede nessuna pena per il contribuente dato che quest'ultimo, attraverso operazioni legittime, si pone nelle condizioni di fruire di un vantaggio fiscale previsto dalla legge e quindi di un lecito risparmio d'imposta.

Proprio l'art. 10 bis dello Statuto del contribuente, stabilisce che “resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali differenti offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un differente carico fiscale”, un riconoscimento al contribuente della facoltà di scegliere tra i regimi diversi messi a disposizione dalla legge e tra operazioni comportanti un minor carico fiscale.

Infatti, è da tale definizione che si delinea il concetto di un legittimo risparmio d' imposta siccome qualora il contribuente adotti soluzioni, strade giuridiche, scelte cui il sistema espressamente accorda un trattamento fiscale di maggior favore rispetto ad altri, equivalenti per effetti economici e/o giuridici conseguibili, non si può parlare di elusione o abuso di diritto.

La stessa Cassazione civile, con la sentenza del 16 gennaio 2019, n. 868 ha dichiarato che “il divieto di comportamenti abusivi, fondati sull'assenza di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale, ... , non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta, poiché va sempre garantita la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un differente carico fiscale”¹³.

La differenza tra i due comportamenti è molto sottile e va individuata principalmente nel tipo di vantaggio che il contribuente vuole ottenere:

- se si parla di vantaggio illegittimo, si andrà innanzitutto ad accertare che non ci si trovi in una situazione riconducibile all'evasione e in seguito se risulta illegittimo, si può ipotizzare l'abuso del diritto;
- l'elusione inizia dove termina il legittimo risparmio d'imposta che si colloca, infatti, in un contesto del “diritto”.

¹² R. LUPI, Elusione e legittimo risparmio d'imposta, in Rassegna tributaria, 1997, p.1099 ss.

¹³ Cassazione civile, sez. trib., sentenza del 16 gennaio 2019, n. 868

Un problema consiste nel distinguere il risparmio d'imposta fisiologico da quello patologico, dove il primo si manifesta quando il contribuente non fa altro che scegliere tra le diverse alternative offerte dalla legge quella più conveniente per la sua situazione, utilizzando a proprio vantaggio la normativa vigente. Si parla invece di risparmio d'imposta patologico quando questo è la conseguenza dell'abuso di imperfezioni e mancanze della legge e in questo caso il contribuente aggira la legislazione a proprio favore utilizzando questi stessi difetti in modo da ottenere risultati formalmente legittimi ma che sostanzialmente non lo sono.

L'aggiramento consiste nel cercare scappatoie formalmente legittime per ottenere i vantaggi desiderati che però non sarebbero consentiti dal nostro sistema giuridico in quella determinata situazione.

L'elusione si caratterizza proprio nella ricerca di comportamenti dal tutto leciti da mettere in atto¹⁴ per uno scopo non lecito.

In sostanza si fonda sulla manipolazione della legge che invece non avviene quando il contribuente si limita a scegliere tra alternative messe per lui a disposizione dal sistema fiscale.

1.8 L'accertamento dell'elusione fiscale

In precedenza, per questo fenomeno, l'articolo di riferimento era il 37-bis del dpr 600/1973, ma dal 1° ottobre 2015 è stato introdotto l'articolo 10-bis della legge 212/2000, dove sono stati inseriti profili procedurali rafforzati rispetto alla normativa precedente.

Questo nuovo articolo definisce l'elusione fiscale come un abuso di diritto proprio perché raccoglie in forma unitaria i principi e le regole in materia di abuso del diritto e di elusione in materia fiscale e unifica le due nozioni fondendole in un'unica definizione.

La soppressione dell'art.37-bis e la successione dell'art.10-bis, hanno modificato anche il comportamento della giurisdizione nei confronti di coloro che si accingono a tenere determinati comportamenti in contrasto alla legge ed in particolare il comma 13 dichiara che «le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle

¹⁴ D. STEVANATO, Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, n. 5, p. 722

leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie».

Per poter discutere dettagliatamente delle conseguenze di comportamento elusivo, bisogna prima sottolineare il modo con cui si va a riconoscerlo e a distinguerlo rispetto ai vari comportamenti che un contribuente può porre in essere.

Fondamentale per l'imposizione tributaria è infatti la fase dell'accertamento, una serie di atti volti a determinare e controllare l'adempimento dell'obbligazione tributaria e dunque la base imponibile e l'imposta dovuta ma può riguardare anche solo l'applicazione di sanzioni.

Proprio a tal riguardo, è fondamentale la relazione tra accertamento e obbligazione tributaria e si è a lungo discusso su questa fase chiedendosi se è il momento dell'accertamento a far nascere l'obbligazione tributaria o porta solo alla luce un'obbligazione già esistente.

Sono state elaborate due teorie:

- Una teoria costitutiva secondo cui l'obbligazione tributaria non preesiste ma nasce nel momento in cui viene emesso il provvedimento di accertamento e per tanto l'accertamento è costitutivo dell'obbligazione. Si parla dunque di un processo amministrativo;
- Una teoria dichiarativa che vede l'obbligazione tributaria come preesistente nella legge e ciò non può quindi essere considerato come un processo amministrativo.

L'accertamento per elusione ha caratteristiche particolari e distintive, ad esempio, rispetto all'accertamento per evasione soprattutto negli aspetti preliminari.

Nell'accertamento per elusione la fase istruttoria è obbligatoria per permettere la difesa dei diritti del contribuente così come il contraddittorio, cioè la possibilità del contribuente di portare la dimostrazione delle sue ragioni contro le pretese del fisco prima ancora che sia emesso il provvedimento definitivo. La mancanza di quest'ultimo atto è tale da rendere nullo l'atto.

In particolare, nell'accertamento di elusione la presunzione non può essere utilizzata e proprio il comma 9 dell'art.10-bis, pone a carico dell'amministrazione finanziaria la prova specifica dell'elusione fiscale e successivamente spetterà al contribuente fornire la prova contraria. La prova ha una valenza importante al tal punto che, in

mancanza di prova, l'accertamento elusivo in questione risulta essere un accertamento illegittimo.

Le prove hanno un'importanza primaria anche perché è su queste ultime che si andrà a formare e costituire il processo di accertamento e non come accade nel processo di accertamento per evasione, dove quest'ultimo non si forma in base alle prove già date e raccolte ma vengono fornite al momento stesso di inizio del processo.

Ulteriori differenze con l'accertamento per evasione risiedono nel fatto che in quest'ultimo l'attività istruttoria è meramente eventuale e potrà esserci comunque un accertamento anche in mancanza di indagini anche perché l'avviso di riconoscimento dell'evasione può basarsi anche solamente su presunzioni.

Per poter comprendere a pieno come un soggetto decida di pagare o raggirare e quindi sottrarsi al pagamento delle imposte, è necessario analizzare tutte le sfaccettature della scelta ed oltre ad individuare le ragioni e le modalità che lo guidano verso la decisione, influisce anche la modalità e la frequenza degli accertamenti dell'Amministrazione Finanziaria. Questa considerazione conduce all'analisi delle tipologie degli accertamenti stessi che sono di svariate tipologie proprio per poter essere adattate a condizioni e situazioni differenti tra loro.

Gli uffici dell'Agenzia si occupano anche e soprattutto di effettuare controlli presso il luogo dove il contribuente svolge la propria attività e porta a termine tale compito attraverso ispezioni e accessi per verificare il corretto adempimento fiscale e in base al risultato ottenuto prosegue o meno il suo lavoro nei confronti del soggetto analizzato.

Per tanto, se dai risultati dell'attività di controllo risulta un corretto adempimento, l'attività dell'ufficio si arresta, ma qualora invece vengano constatate violazioni formali o sostanziali, si notifica al contribuente il verbale di constatazione redatto. Se i controlli sono svolti dalla Guardia di Finanza, i processi verbali di constatazione vengono inviati all'Agenzia delle Entrate per la successiva attività di accertamento.

I controlli a loro volta non sono tutti dello stesso tipo: ci sono quelli automatizzati che verificano la correttezza delle dichiarazioni dei redditi dei contribuenti mentre quelli formali verificano che ci sia congruenza tra quanto dichiarato dal contribuente e quanto verificato da altri soggetti. L'accertamento ha invece l'obiettivo di ricostruire in maniera completa il reddito effettivo del contribuente, al fine di accertare l'imposta

o la maggiore imposta dovuta e le relative sanzioni amministrative o penali. L'accertamento può sostanzialmente avvenire attraverso quattro diverse modalità:

- l'accertamento analitico, messo in atto quando l'ufficio procede alla rettifica delle dichiarazioni dopo aver verificato che i dati risultino inesatti e si basa oltre che sul riscontro tra dichiarazioni ed elementi probatori acquisiti dall'ufficio anche su presunzioni (purché siano gravi, precise e concordanti);
- l'accertamento induttivo, che avviene nei casi in cui l'ufficio procede alla rettifica della dichiarazione a prescindere dalle scritture contabili avvalendosi dei dati in suo possesso e tale procedimento è ammesso se l'Amministrazione finanziaria dimostra la sussistenza di determinati presupposti;
- l'accertamento sintetico, applicabile solo le persone fisiche e in seguito al confronto tra capacità di spesa del contribuente e redditi dichiarati;
- l'accertamento d'ufficio, nelle situazioni di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla.

Successivamente a queste procedure di controllo, qualora venga notificato un addebito nei confronti del contribuente, decide entro sessanta giorni se pagare o presentare ricorso.

Le controversie tributarie sono gestite attraverso tre gradi di giudizio dove: i primi due sono di merito, il primo alla Commissione Tributaria Provinciale, che decide in primo grado, e la Commissione Tributaria Regionale, a cui competono le sentenze della prima, ultimo grado di giudizio è presso la Corte di Cassazione- sezione tributarie- per il giudizio di legittimità.

Il contribuente non è abbandonato al suo destino di cattivo creditore ma a sua disposizione sono messi vari strumenti da utilizzare per prevenire o concludere eventuali controversie con l'Amministrazione finanziaria.

Questi sono noti come istituti deflattivi che hanno l'obbiettivo di prevenire o ridurre il più possibile il contenzioso tributario e sono di sei differenti tipologie da poter utilizzare in base alla situazione in cui versa il contribuente.

Di seguito l'analisi degli istituti.

1. L'Acquiescenza, metodologia che consiste nell'accettazione da parte del contribuente delle pretese erariali con conseguente rinuncia ad impugnare

l'avviso di accertamento e in tale caso il contribuente pagherà sanzioni ridotte all' 1/3 rispetto all'ammontare totale emerso dall'accertamento.

Qualora la violazione sia rilevante a livello penale, la scelta dell'acquiescenza permettere di abbattere fino al 50% le sanzioni penali e non prevede l'applicazione delle pene accessorie. Questo istituto può essere utilizzato non solo per gli avvisi di accertamento ma anche per gli atti di contestazione

L'acquiescenza, quindi, presenta numerosi vantaggi come:

- abbattimento della sanzione,
- abbattimento della sanzione penale,
- cancellazione delle pene accessorie,
- evitare costi di un contenzioso.

2. L'Accertamento con adesione, che consente al contribuente di definire, in contraddittorio con l'ufficio, le maggiori imposte che sono state contestate per evitare la nascita di una lite tributaria. È un accordo tra il contribuente e l'ufficio che può essere raggiunto sia prima che dopo che venga emesso l'avviso di accertamento.

Questo tipologia di istituto deflattivo può essere utilizzata per le principali imposte dirette e indirette ad eccezione degli avvisi bonari emessi al seguito della liquidazione automatica delle imposte.

È un vantaggio per entrambe le facce della medaglia: per l'ufficio c'è la possibilità di una riscossione più immediata e di evitare costi di un contenzioso; per il contribuente è conveniente il pagamento di sanzioni pari a 1/3 calcolate sul nuovo imponibile e in caso di sanzioni penali, queste verranno ridotte del 50% senza l'applicazione delle pene accessorie.

Il procedimento di accertamento con adesione può iniziare sia per iniziativa dell'ufficio sia per volontà del contribuente e in base a ciò, se il procedimento inizia su domanda del contribuente, l'ufficio una volta ricevuta l'istanza inviterà entro 15 giorni il contribuente a presenziare e l'istanza sospende i termini di impugnazione di 90 giorni. Se il procedimento conduce ad un accordo, viene redatto un atto di adesione con versamento delle imposte che può avvenire entro 20 giorni in unica soluzione o a rate. L'accordo si perfeziona con la firma e con il pagamento.

3. La conciliazione giudiziale è un istituto che serve a risolvere un contenzioso già iniziato e può essere applicato a tutte le controversie sia in primo che in secondo grado. A seconda delle questioni oggetto della controversia, tutte o solo alcune, si può parlare di conciliazione totale o parziale. Questo istituto permette al contribuente di ottenere un abbattimento delle sanzioni in primo grado fino al 40% e in secondo fino al 50% del dovuto. Si tratta di un istituto deflattivo particolare siccome le modalità del procedimento possono essere di due tipi e ci può essere:
- La conciliazione in udienza, avviata su iniziativa delle parti o del giudice, che nel caso accordo permette la redazione diretta di un verbale contenente i termini della conciliazione;
 - La conciliazione fuori dall'udienza che avviene quando c'è un accordo tra ufficio e contribuente, non preso in tribunale, che viene firmato in accordo da entrambe le parti.

Anche la conciliazione, come gli altri istituti deflattivi, è un'alternativa vantaggiosa per il contribuente e in particolare permette:

- abbattimento della sanzione,
- abbattimento della sanzione penale fino ad un terzo,
- cancellazione delle pene accessorie,
- evita i costi di un contenzioso.

4. L'autotutela consiste nel potere e nel dovere dell'amministrazione finanziaria di correggere o eliminare un proprio atto riconosciuto successivamente invalido o inadeguato. Il potere/dovere di autocorrezione può essere attivato:
- su istanza del contribuente,
 - in via autonoma dall'ufficio,
 - su segnalazione del garante del contribuente.

Il contribuente presenta istanza di autotutela e se nei 60 giorni non riceve una risposta dall'ufficio deve impugnare l'atto da annullare in quanto l'istanza non è risultata idonea a sospendere i termini di impugnazione.

Gli atti annullabili d'ufficio o revocabili in via di autotutela sono tutti quelli che possono incidere negativamente sulla sfera giuridica del contribuente.

Che tale istituto presenti dei vantaggi per il contribuente è scontato e in particolare con l'autotutela si:

- ottiene l'annullamento di un atto illegittimo,
- evita il contenzioso,
- riceve il rimborso delle somme pagate fino a quel momento.

5. Tramite il ravvedimento operoso, il contribuente può estinguere l'illecito commesso se rimedia alla violazione fatta e paga spontaneamente, oltre all'imposta dovuta, le sanzioni e gli interessi entro le scadenze previste per quell'istituto. In questo modo può spontaneamente sanare le violazioni, le irregolarità o le omissioni tributarie versando delle sanzioni ridotte il cui importo varia in ragione alla tempestività del ravvedimento da 1/10 a 1/5 del complessivo.

L'utilizzo di questo istituto non impedisce all'Agenzia Delle Entrate di avviare o proseguire attività istruttoria ma impedisce la notifica di un avviso bonario, un avviso di accertamento o un avviso di liquidazione e in qualche modo "blocca" il procedimento fino a quel punto. Oltre all'ammissione presentata spontaneamente dal contribuente, quest'ultimo dovrà pagare:

- L'imposta dovuta non pagata a suo tempo,
- Gli interessi,
- Le sanzioni in misura ridotta a seconda della tempestività del pagamento.

6. Il reclamo e mediazione è uno degli istituti deflattivi maggiormente importanti ed utilizzati.

Il reclamo è un istituto del contenzioso tributario attraverso il quale è possibile contestare, in sede amministrativa, la fondatezza dei motivi del ricorso e, al contempo, valutare la possibilità di raggiungere ad un accordo di mediazione. Attraverso il procedimento di reclamo o mediazione, con la presentazione da parte del contribuente del ricorso, si apre automaticamente una nuova fase amministrativa che può concludersi con l'accoglimento del reclamo o con una mediazione tra il contribuente e Agenzia delle Entrate.

È una fase che dura 90 giorni, si attiva senza che sia necessario presentare un'apposita istanza di reclamo e durante questo periodo sono sospesi i termini per il pagamento e la riscossione.

Non è una procedura che può essere sempre applicata ma le controversie in questione devono essere di valore non superiore a 50.000 euro da calcolarsi sull'imposta, senza interessi e sanzioni, indipendentemente da qual è stato l'Ente ad emettere l'atto.

L'atto che contiene il ricorso ed eventualmente l'istanza di mediazione, ormai meramente facoltativa, va notificato alla Direzione regionale o provinciale o al diverso ente pubblico tramite la consegna diretta dell'atto all'Ente, per posta o tramite notifica di ufficiale giudiziario e da tale momento si apre automaticamente la fase di reclamo mediazione di durata di tre mesi .

Una volta attivato il procedimento, il reclamo o mediazione può avere tre differenti sviluppi:

- con l'accoglimento delle richieste del contribuente e annullamento dell'atto;
- con l'accoglimento della proposta di mediazione e pagamento delle relative sanzioni nella misura del 35% del minimo legale e in questo caso, il perfezionamento della proposta di mediazione avverrà con il pagamento, entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo;
- con il mancato accoglimento del reclamo e della mediazione dopo 90 giorni e in questo caso il contribuente deve costituirsi in giudizio entro 30 giorni dal termine della procedura, depositando o inviando alla Commissione tributaria, la copia del ricorso, la fotocopia della ricevuta di deposito o spedizione e la nota d'iscrizione a ruolo del ricorso tributario nel registro dei ricorsi.

Questi appena descritti sono quindi i principali strumenti che possono aiutare il contribuente, in caso di accertamento, e permettergli di evitare un contenzioso con l'Amministrazione finanziaria.

Naturalmente non è semplice saper individuare ed utilizzare il corretto strumento in quanto non tutti gli istituti descritti si applicano nello stesso momento o sono riferibili a tutte le fattispecie.

Capitolo 2- L'elusione fiscale nell'ordinamento italiano

2.1 L'art. 10 della L. 408/1990: un primo approccio all'elusione nella normativa italiana

Con l'aumento della pressione fiscale e il susseguirsi di una serie di crisi economiche, il fenomeno elusivo è andato via via evolvendosi e accrescendosi negli anni e di conseguenza anche il sistema tributario italiano si è trasformato per poter contrastare le tecniche, sempre più innovative, messe in atto dai contribuenti per aggirare i loro doveri tributari.

Nel capitolo precedente, sono stati analizzati i vari comportamenti illegittimi del contribuente, le motivazioni che li guidano e i tradizionali metodi utilizzati per il contrasto all'elusione e all'evasione fiscale.

Sicuramente dall'analisi precedente sono emerse due certezze: l'esistenza di lacune nel nostro ordinamento e un comportamento del contribuente finalizzato ad approfittarsi di queste ultime.

Negli anni '70 infatti, ci si è interrogati a lungo su quale fosse la strada preferibile per il contrasto al fenomeno elusivo e al riguardo la dottrina si è trovata a scegliere tra l'introduzione di una norma a carattere specifico o di una clausola generale antielusiva.

Scegliendo la prima soluzione al problema, avrebbero dettato una serie determinata di fattispecie da andare a contrastare e questa scelta avrebbe comportato vantaggi sul piano della certezza del diritto ma l'inapplicabilità ai mutamenti dei comportamenti elusivi del contribuente.

Al contrario, scegliendo la strada dell'introduzione di una clausola generale antielusiva, il legislatore avrebbe dovuto introdurre legge di un'ampiezza tale da raccogliere al suo interno e poi contrastare la grande varietà delle fattispecie elusive. Per tanto, si sarebbe dovuto procedere con la formulazione cospicua di norme al contrasto di tutte le immaginabili operazioni di abuso, stabilendo le condizioni minime affinché un dato potesse essere elusivo e quindi intervenendo ex ante rispetto alla realizzazione dello stesso. Questa scelta avrebbe sicuramente garantito un maggiore "giustizia" ma la norma generale, proprio per poter abbracciare tutte le

possibili operazioni di aggiramento, avrebbe dato l'idea di indeterminazione, limitando quindi la certezza del diritto.

Inizialmente, si è optato per la prima ipotesi e si è deciso di introdurre una serie di norme di carattere specifico a contrasto di determinati comportamenti elusivi ma tale decisione è stata presto abbattuta dall'arguzia dei contribuenti.

Per far fronte a tali problematiche, si è deciso di rispolverare la tesi di una clausola generale antielusiva che andasse a sopperire alle mancanze presenti nella legislazione e alle fattispecie non colpite dalle norme specifiche vigenti.

Il percorso di stesura di una norma di questo tipo è stato però lungo e travagliato, arrivando ad un primo compimento solo dopo molti anni dall'inizio del processo.

Nel 1990 con l'art.10 della legge numero 408, si è giunti ad una prima norma semi-generale con la quale si consentì all'Amministrazione Finanziaria di “disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti e cessione o valutazione di valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta”¹⁵.

Con l'introduzione di questo articolo nel sistema tributario, viene introdotto anche il principio di “valide ragioni economiche” che nell'elusione viene a mancare proprio per permettere al contribuente di ottenere fraudolentemente un vantaggio d'imposta.

Dall'analisi dell'art.10 l.n. 408/1990, tre erano gli elementi costitutivi della condotta del contribuente elusore:

- l'assenza di valide ragioni economiche;
- lo scopo esclusivo di ottenere un risparmio d'imposta;
- la modalità fraudolenta utilizzata per ottenerlo.

Uno dei problemi fondamentali di questo articolo fu l'utilizzo dell'espressione “fraudolentemente” in quanto tale specificità comportava gravissime limitazioni in sede applicativa. La questione è stata affrontata per tempo dalla dottrina e dalla giurisprudenza che al riguardo non si espresse in maniera univoca ma si divise in due filoni di pensiero. Secondo alcuni autori, l'avverbio “fraudolentemente”, doveva essere inteso come la modalità oggettivamente ingannatoria attraverso cui veniva

¹⁵ Articolo 10, legge numero 408/1990

perseguito l'illecito risparmio e riallacciandosi a concetti legati a reato di frode, truffa, e incaricando quindi l'amministrazione finanziaria di provare il dolo nella condotta¹⁶ del contribuente.

In opposizione, vi era una lettura che interpretava tali comportamenti come non ricollegabili all'utilizzo di raggiri e furbizie ma di comportamenti elusivi messi in atto davanti agli occhi di tutti.

È prevalso il primo pensiero che vede l'avverbio come un comportamento messo in atto al solo fine di ottenere un determinato scopo mediante un negozio in frode alla legge.

Accertati i tre elementi caratterizzanti il comportamento elusivo, l'art. 10 l. n. 408/1990 stabiliva che "È consentito all'Amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti" applicando i tributi secondo le disposizioni eluse e pertanto la condotta abusiva non rendeva nulli i contratti conclusi dal contribuente erga omnes ma li rendeva inefficaci ai fini tributari e l'amministrazione finanziaria poteva non considerare tali vantaggi e procedere al recupero delle imposte risparmiate col comportamento elusivo.

In conclusione, è necessario individuare un'ulteriore notazione riguardo a questo articolo, in quanto per le parole utilizzate all'inizio della disposizione, si potrebbe intendere che all'Amministrazione finanziaria era assegnata una semplice facoltà di "disconoscere i vantaggi fiscali derivanti dall'operazione elusiva" dato che non era citato nessun obbligo all'interno dell'art. 10. Ma la discrezionalità di cui si parla era da intendersi rivolta alle modalità di valutazione del comportamento elusivo e non all'applicazione o meno dell'articolo in questione.

L'Amministrazione finanziaria, una volta accertata l'elusione posta in essere, con qualsiasi mezzo ritenesse più idoneo (discrezionalità tecnica), non poteva esimersi dall'applicare l'art. 10 l. n. 408/1990 (discrezionalità assoluta).

¹⁶ M. ANDRIOLA, *La dialettica tra aggiramento e valide ragioni economiche, in una serie di ipotesi applicative della norma antielusiva*, in *Rass. Trib.*

2.2 L'art. 37 bis del D.P.R. 600/1973: ambito applicativo e carenze

Come si è letto nel precedente paragrafo, i primi tentativi della legislazione di affrontare il problema dell'elusione fiscale, non avevano soddisfatto le aspettative e risolto, almeno in parte, il fenomeno.

L'elusione fiscale è caratterizzata anche e soprattutto dalla sua multiforme manifestazione, particolarità che rendeva praticamente nullo e facilmente aggirabile l'art.10 l.n. 408/1990.

Per tanto, al fine di contrastare in maniera più efficace le nuove fattispecie di elusione e allo stesso tempo superare le incertezze teoriche e pratiche proprie dell'art.10 n. 408/1990, mediante il d.lgs. n. 358/1997 si è giunti alla sostituzione del precedente articolo con l'introduzione dell'art. 37-bis nel D.P.R. n. 600/1973.

Già dalla sua nascita, però, questo articolo fu caratterizzato da critiche, discussioni e incertezze.

L'art.37-bis stabiliva al primo comma 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 indebiti¹⁷”.

Partendo dall'analisi di questo primo comma, si può subito notare la soppressione di uno dei principali problemi dell'art.10 l.n. 408/1990 che era l'avverbio “fraudolentemente”, sostituito con “atti, fatti e i negozi [...] diretti ad aggirare obblighi o divieti”.

Questo principalmente perché per l'applicazione della norma antielusiva, il contribuente non deve violare la norma impositiva direttamente ma piuttosto mettere in atto un uso distorto della legge tributaria e fare ricorso a scappatoie formalmente legittime allo scopo di aggirare regimi fiscali tipici a cui è tenuto.

Inoltre, affinché l'elusione sia fiscalmente perseguibile secondo tale articolo, è necessario che si manifestino tre eventi congiunti:

- La mancanza di una valida ragione economica
- L'intento di aggirare obblighi o divieti
- Il fine ultimo di ottenere riduzioni o rimborsi d'imposta non dovuti.

¹⁷ Art.37-bis, D.P.R. n.600/1973

La prima condizione, già presente nell'articolo 10 n. 408/1990, nell'art. 37-bis si manifesta in una veste nuova, quella di definire la liceità fiscale oltre all'elusività dell'operazione mentre nell'art. 10 la sua mancanza coincideva con il fine di ottenere un vantaggio tributario.

Al secondo comma precisava 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'amministrazione¹⁸”.

Così disponendo, si andavano a precisare le modalità di determinazione dell'imposta elusa e all'eliminazione della discrezionalità in capo all'Amministrazione finanziaria con la sostituzione dell'espressione “è consentito all'amministrazione finanziaria [...] disconoscere” con quella “l'amministrazione finanziaria disconosce”.

Così disponendo, la norma riconosce all'Amministrazione finanziaria il potere di annullare i vantaggi tributari indebiti conseguiti dal contribuente e allo stesso tempo gli consente di non perdere le imposte eventualmente versate.

Questo accade quando, in sede di accertamento, gli atti, i fatti ed i negozi risultano inopponibili e l'Amministrazione finanziaria, annulla gli effetti fiscali derivanti dalle operazioni elusive del soggetto passivo e procede al calcolo di quanto ancora dovuto, cioè le maggiori imposte dovute.

L'Amministrazione finanziaria mette in atto due operazioni:

- la *pars destruens*, con cui accerta il comportamento elusivo e ne disconosce i vantaggi conseguiti
- la *pars construens*, con cui l'ufficio rettifica la condotta del contribuente e ridetermina il *debito effettivamente* dovuto, al netto delle imposte dovute¹⁹.

Questo concetto ci permette anche di evidenziare come la condotta elusiva non comporti sanzioni penali o amministrative ma solo un ricalco dell'effettiva imposta dovuta e questo in quanto un comportamento elusivo non mette in atto una violazione diretta delle leggi ma un raggirio di queste tramite comportamenti fatto leciti.

L'art.37-bis è stato definito come una norma semi-generale perché la sua applicazione si limita al verificarsi di determinate operazioni tassativamente elencate.

¹⁸ Art.37-bis, D.P.R. n.600/1973

¹⁹ G. ZOPPINI, *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali*, in Riv. Dir. Trib., 2002, cit., p. 119

Proprio al terzo comma, infatti, questo articolo elencava le varie operazioni che, se avessero presentato gli elementi caratterizzanti previsti dal comma 1, sarebbero state da qualificare come elusive.

L'art. 37-bis al comma 3 stabilisce che *“le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni²⁰”*, ed elenca nove gruppi di operazioni contemplate:

- a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;*
- b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;*
- c) cessioni di crediti;*
- d) cessioni di eccedenze d' imposta;*
- e) operazioni di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544 , recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d' attivo e scambi di azioni²¹ ;*
- f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c quinquies) (ora art. 67), del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;*
- f-bis) cessioni di beni effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all' articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi ;*
- f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26 quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea;*

²⁰ L art. 37 bis è stato modificato con il D.Lgs. n. 344/2003, che ha ampliato le fattispecie potenzialmente elusive, integrando la lett. f) e aggiungendo le lett. f- bis), f-ter) e f-quater)

²¹ Operazioni fra società appartenenti all'Unione Europea, in attuazione della Direttiva CEE n. 434 del 1990

f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168 bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

Quindi, se l'Amministrazione Finanziaria si fosse trovata dinanzi ad una delle operazioni adesso menzionate, avrebbe dovuto seguire una determinata procedura, elencata dai commi 4 a seguire. Secondo tali commi successivi al terzo, prima di emettere l'atto di accertamento, a pena di nullità, l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto inviare al contribuente una richiesta di chiarimenti, indicando i motivi per i quali l'operazione contestata fosse considerata elusiva, e dalla data della richiesta, il contribuente avrebbe avuto 60 giorni di tempo per fornire i suoi chiarimenti per iscritto. Se l'Ufficio non li avesse ritenuti sufficienti, avrebbe emesso l'atto di accertamento con il quale avrebbe disconosciuto i vantaggi tributari conseguiti tramite l'operazione elusiva, rendendo così inopponibili nei suoi confronti gli atti, fatti o negozi posti in essere.

Inoltre, nell'atto di accertamento, a pena di nullità, avrebbero dovuto indicare le precise motivazioni sulla base delle quali non sono stati considerati i chiarimenti forniti dal contribuente circa la liceità dell'operazione.

Per sintetizzare le novità e le differenze di tale articolo, possiamo affermare che con l'art.37-bis n. 600/1973:

- si elimina l'avverbio "fraudolentemente";
- l'elusione è rilevante solo ai fini fiscali, infatti il contratto non è nullo;
- si tiene conto dei vantaggi indebiti, da sempre confuso con il legittimo risparmio d'imposta, e in tal senso vedremo nei paragrafi successivi l'intervento dell'art. 10 bis per sottolineare questa differenza;
- riguarda sia singole operazioni, fatti e atti che operazioni combinate tra loro;
- rileva quando mancano le "valide ragioni economiche": l'elusione fiscale era vista come un comportamento che non rispondeva a nessuna ragione se non a quella di risparmiare illegittimamente le imposte dovute e non c'era alcuna ragione economica sostanziale a giustificazione di tale comportamento.

In conclusione, possiamo affermare che l'art.37-bis n. 600/1973, presentava problematiche riconducibili alla portata limitata alle imposte sui redditi e la sua inapplicabilità nell'Iva. Inoltre, erano presenti due limitazioni:

- 1) una limitazione per materia, perché la norma era scritta come se fosse di carattere generale, ma in realtà non lo era perché inserita nel DPR 600/73 quindi il decreto sull'accertamento in materia di imposte sui redditi, e dunque si presentava come una disposizione antielusiva ma parzialmente generale;
- 2) una limitazione per elenco, in quanto l'art. 37 bis nel comma 3 elenca le operazioni considerate elusive, delimitando così i comportamenti da considerare tali.

2.3 L'evoluzione della normativa sull'elusione fiscale dopo l'art. 37-bis

A seguito dell'introduzione dell'articolo 37-bis n.600/1973, si è a lungo discusso su come meglio legiferare riguardo alla problematica dell'elusione.

Questo anche perché si riteneva che nell'ordinamento italiano esistesse già un generale principio antielusivo imposto dall'articolo 53 della costituzione e nel 2008 infatti la giurisprudenza della cassazione ha affermato che chi mette in atto un comportamento elusivo, pone in essere operazioni distorte al solo scopo di avvalersi di risparmi d'imposta indebiti e quindi viola i principi di capacità contributiva, dettati dall'art. 53, comma 1 della Costituzione, e di progressività dell'imposizione, art. 53, comma 2 della Costituzione.

Tali principi *“costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione”*²².

²² Cass., Sez. Un., sent. 23 dicembre 2008, n. 30055, n. 30056, n. 30057

Ma se già nella disciplina costituzionale viene riconosciuta la figura dell'elusione fiscale e quindi un potere in capo all'AF di contestare operazioni elusive, perché si è continuata a studiare e formulare una norma antielusiva?

L'obiezione alla semplice interpretazione dell'art. 53 della costituzione come norma antielusiva è da ricollegare principalmente al fatto che in questo modo si dà in mano all'Amministrazione finanziaria la possibilità di contestare l'elusione senza nessuna difesa dei diritti del contribuente e questo perché essa poteva provare l'elusione anche sulla base di mere circostanze sintomatiche e presunzioni, senza dare prove specifiche e ribaltando l'onere della prova sul contribuente.

Nel 2012 è intervenuta sulla pianificazione fiscale aggressiva anche l'Unione Europea attraverso la Raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012 che non aveva un valore normativo ma un valore di indirizzo.

Per pianificazione fiscale aggressiva, si indica l'insieme di atti o operazioni di puro artificio messe in atto dal contribuente per eludere l'imposizione fiscale e avere benefici e vantaggi fiscali indebiti.

Ci si trova in un caso di pianificazione fiscale aggressiva se non c'è la presenza di sostanza economica nei comportamenti posti in essere dal contribuente altrimenti non ci si trova nel caso in esame.

Con tale Raccomandazione suggeriva agli stati membri, non in possesso di una normativa interna, di introdurre generali norme antielusive adatte alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi ed in particolare sono incoraggiati ad inserire la seguente clausola nella legislazione nazionale:

“Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro sostanza economica”.

Analizzando tali periodi, con il termine “costruzione” si deve andare ad intendere un accordo, un'azione, un'operazione, un impegno, artificiosi, dove per definire se lo sono o meno, le autorità nazionali sono invitate a valutare se presenta una o più delle situazioni elencate nella Raccomandazione e in particolare se:

- a. la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme;
- b. la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale;
- c. la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente;
- d. le operazioni concluse sono di natura circolare;
- e. la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa;
- f. le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali²³.

Fondamentale in questo caso è la finalità delle costruzioni artificiali che risiede nell'eludere il sistema fiscale e quindi contrastare i suoi obiettivi, a prescindere da quali siano le intenzioni del contribuente.

Inoltre, bisogna determinare se la costruzione artificiosa ha comportato un qualche vantaggio fiscale e per realizzare tale obiettivo, l'Amministrazione finanziaria deve confrontare l'importo dell'imposta dovuta dal contribuente con l'importo che quest'ultimo dovrebbe allo Stato in assenza di costruzioni artificiali.

In sintesi quindi, la Commissione Europea, raccomanda di contrastare l'elusione fiscale e più in generale la pianificazione fiscale aggressiva a livello nazionale e internazionale ed è proprio tramite tale raccomandazione che si è poi giunti all'emanazione del nuovo art.10 bis.

2.4 La clausola generale antielusiva: l'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del Contribuente

Al seguito dei vari cambiamenti apportati alla disciplina dell'elusione fiscale, con la Legge delega 11 marzo 2014, n. 23, articolo 5, il legislatore è intervenuto per

²³ Raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva – (2012/772/UE)

introdurre una clausola generale antiabuso che fosse in grado di inglobare le singole clausole antielusive portate alla luce negli anni.

Per tanto, l'articolo 5, al fine di contrastare l'elusione fiscale e l'abuso del diritto, delega il governo all'inserimento di una definizione di condotta abusiva con carattere generale: la Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale.

“Il Governo è delegato ad attuare, la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in coordinazione con la raccomandazione della CE sulla pianificazione fiscale aggressiva²⁴”.

Quindi, la Legge delega per la riforma del sistema fiscale, aveva previsto che la norma antielusiva avrebbe dovuto contenere:

1. una parte definitoria dell'elusione fiscale, definita come “uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta”;
2. una parte che permettesse di distinguere l'elusione dal cosiddetto legittimo risparmio d'imposta;
3. una parte che escludesse il comportamento elusivo laddove ci siano ragioni extra-fiscali non marginali che giustificano quella determinata operazione;
4. una parte che disciplinasse la prova, ponendo a carico dell'Amministrazione Finanziaria la prova dell'elusione e a carico del contribuente la controprova dell'inesistenza dell'elusione;
5. una parte che prevedesse specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio tra amministrazione finanziaria e contribuenti a salvaguardia del diritto di difesa dei contribuenti.

In attuazione a tale Legge delega, viene emanato il d.lgs. del 5 agosto 2015 n.128, in vigore poi dal 2 settembre 2015, per abrogare l'art.37-bis del D.P.R. n.600/1973 e con la legge del 27 luglio 2000 n.212 viene attuata la delega fiscale e una disciplina positiva dell'abuso del diritto, l'art.10 bis, rubricato “Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale”, il quale ha valenza generale con riguardo a tutti i tributi.

²⁴ Legge delega 11 marzo 2014, n. 23, articolo 5

La sua particolare collocazione, all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, muove dall'esigenza di introdurre un istituto che, unifichi i concetti di elusione e di abuso del diritto e conferisca a questo regime valenza generale.

Ciò consente, l'applicazione di questa disciplina alle imposte sui redditi, come finora previsto dall'art. 37-bis e alle imposte indirette, fatta salva la speciale disciplina in materia doganale.

Con tale modifica, viene appunto messa in evidenza l'unificazione della nozione di abuso del diritto con quella di elusione fiscale e ne deriva che nell'articolato normativo i due termini sono equivalenti e utilizzati indifferentemente.

Per l'elaborazione dell'art.10-bis, il legislatore delegato, per il profilo definitorio e la delimitazione dei confini della nozione ha attinto dalle indicazioni provenienti dalla Raccomandazione europea che possiamo ritrovare nei commi dal primo al quarto e nel dodicesimo. Nei commi dal sesto all'undicesimo, invece, ha utilizzato come modello le garanzie positivizzate dell'art.37-bis n. 600/1973 per individuare le garanzie processuali e processuali e in particolare dal sesto all'ottavo troviamo indicazioni per i profili istruttori e accertativi, nel nono per la ripartizione degli oneri dimostrativi tra le parti nel processo e nel decimo e undicesimo per quello che riguarda riscossione dei tributi accertati e rimborso di quelli pagati da terzi²⁵.

Sostanzialmente, l'art.10 bis si divide in due parti:

- la prima parte, dai commi 1 al 4, è una parte definitoria dell'elusione;
- la seconda parte, dai commi 5 a 13, comprende una panoramica di norme da quelle di difesa dei diritti del contribuente fino ad arrivare alla disposizione finale che esclude la rilevanza penale dell'elusione.

Proseguiamo con un'analisi dettagliata dei commi che compongono l'art. 10-bis.

- 1° comma: Definizione dell'elusione fiscale:

“Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi

²⁵ C. GLENDI, C. CONSOLO, A. CONTRINO, Abuso del diritto e novità sul processo tributario, IPSOA, pag.8-12

elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni”²⁶.

Questo primo comma ci permette di evidenziare il carattere generale di questo articolo e di mettere in risalto i tre presupposti affinché si dimostri l’esistenza dell’abuso che sono:

1. l’assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate;
2. la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;
3. il vantaggio è l’effetto essenziale dell’operazione.

Inoltre sottolinea che l’individuazione della condotta abusiva non rende nulli i negozi conclusi dal contribuente, ma li rende solo inefficaci ai fini tributari.

- 2° comma: Introduce il concetto di abuso di diritto e quando questo si verifica
“Ai fini del comma 1 si considerano:

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.

Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare:

- i. la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e*
- ii. la non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.*

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario”²⁷.

Una prima riflessione che sorge spontanea è la domanda: cosa si intende per effetti significativi?

Per definire un’operazione come elusiva devono manifestarsi i presupposti di cui sopra, e per tanto se si producono effetti non secondari, diversi dai vantaggi fiscali, l’operazione non è definibile come elusiva.

Il punto a) di cui al comma 2, va collegato con il comma 3 per essere meglio compreso e definito.

²⁶ Art. 10-bis c.1, “Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale”, Statuto dei diritti del contribuente

²⁷ Art. 10-bis c.2, “Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale”, Statuto dei diritti del contribuente

- 3° comma: Scriminante che il contribuente può invocare a suo favore, favorendo prove

“Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni economiche extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente”²⁸.

Tale comma non introduce nessuna strabiliante novità ma anzi si limita a confermare quanto disposto dell’art. 5 della legge delega, secondo cui le valide ragioni non devono necessariamente essere di carattere economico in senso stretto. La stessa Corte di Cassazione con la sentenza n. 439 del 2015 ha chiarito il principio secondo cui “la riorganizzazione aziendale non crea abuso” e proprio tale sentenza ci permette di spiegare cosa si intende per operazioni “non marginali”.

- 4° comma: Libertà del contribuente nella scelta del regime fiscale

“Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”²⁹.

L’art.10-bis in questo comma dà rilievo alla distinzione tra abuso di diritto o elusione e legittimo risparmio d’imposta, il quale fine ultimo è di scegliere tra vari comportamenti offerti dal sistema fiscale quello fiscalmente meno oneroso.

L’unico limite posto dalla legge è di perseguire un vantaggio fiscale indebito e non quello di scegliere l’alternativa meno dispendiosa.

Questi primi 4 commi sono collegati, interconnessi, in quanto questa prima parte è definitoria del fenomeno, mentre la seconda parte, dai commi 5 a 13, è la parte più corposa e innovativa.

- 5° comma: Modalità con cui il contribuente può rivolgersi all’Amministrazione finanziaria

“Il contribuente può proporre interpello secondo la procedura e con gli effetti dell’art 11 dello Statuto dei diritti del contribuente per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto.

²⁸ Art. 10-bis c.3, “Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale”, Statuto dei diritti del contribuente

²⁹ Art. 10-bis c.4, “Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale”, Statuto dei diritti del contribuente

*L'istanza è presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima*³⁰.

Con questo istituto, il contribuente può presentare un'istanza di interpello preventivo all'Amministrazione finanziaria in modo da poter conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto o meno. Fondamentale però è che questo diritto venga esercitato prima di porre in essere l'operazione o comunque prima della dichiarazione dei redditi.

L'istituto dell'interpello, che analizzeremo nel dettaglio nel successivo paragrafo, è un passo che il legislatore ha voluto fare verso il contribuente, per dargli modo di evitare comportamenti illeciti e permette di avvicinarsi all'obiettivo di ridurre quanto più possibile l'indeterminatezza derivante dal carattere generale di tale articolo.

I commi 6°, 7° e 8°, invece, ripercorrono e rielaborano i meccanismi e le garanzie procedurali del vecchio art. 37 bis.

- 6° comma: Meccanismo procedurale

*“Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60gg in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto*³¹.

A pena di nullità dell'atto impositivo, è previsto l'avvio di un contraddittorio preventivo, da parte dell'Amministrazione finanziaria, da recapitare al contribuente tramite notifica dove si richiedono in maniera motivata dei chiarimenti sulle operazioni in esame.

In particolare nel comma successivo, sono elencati i termini e le modalità con cui deve essere effettuata la richiesta.

- 7° comma: Modifica del procedimento di accertamento

“La richiesta di chiarimenti è notificata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art 60 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il

³⁰ Art. 10-bis c.5, “Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale”, Statuto dei diritti del contribuente

³¹ Art. 10-bis c.6, “Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale”, Statuto dei diritti del contribuente

termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni"³².

Il procedimento si è modificato rispetto a quello previsto dall'art.37-bis che richiedeva la seguente sequenza di azioni.

Si partiva con processo verbale di constatazione, la compilazione del questionario da parte del contribuente e infine si procedeva con l'avviso di accertamento.

Nel novello articolo 10-bis, è invece previsto che l'avviso di accertamento sia preceduto dall'esame del questionario entro 60 giorni dalla sua ricezione e per tanto vanno ad allungarsi i termini di decadenza per la notifica dell'atto impositivo che a questo punto sarà in automatico prorogato fino a concorrenza dei 60 giorni a pena di nullità.

- 8° comma: Obbligo di specifica motivazione per l'Amministrazione finanziaria *"Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6"*³³.

Il procedimento appena delineato costituisce la modalità attraverso cui l'abuso del diritto può essere rilevato ed accertato.

"L'atto impositivo" di accertamento dell'abuso, inoltre non può contenere altri eventuali addebiti, in quanto questi ultimi dovranno essere separatamente contestati.

L'Amministrazione finanziaria, nell'accertare l'atto elusivo, non solo deve provare che ha in esame un fenomeno di elusione, ma deve anche dare dimostrazione che nonostante ci siano stati chiarimenti da parte del contribuente, questi non siano sufficienti e pertanto seguirà la notifica dell'atto.

Rispetto alla precedente norma antielusiva, questo comma ha un obiettivo maggiormente garantista in quanto l'art. 37-bis limitava la motivazione dell'Ufficio alle sole "giustificazioni fornite dal contribuente"

³² Art. 10-bis c.7, "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale", Statuto dei diritti del contribuente

³³ Art. 10-bis c.8, "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale", Statuto dei diritti del contribuente

- 9° comma: Disciplina l'onere della prova

“L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3”³⁴.

È un comma fondamentale, la cui mancanza nell'art.37 bis rappresentava un'enorme lacuna in quanto, prima dell'inserimento di questo comma, gli uffici potevano presumere l'elusione senza dimostrare quali erano le effettive ragioni che lo conducevano a supporre un caso di elusione.

L'Amministrazione finanziaria ha il dovere di provare che l'operazione si priva di sostanza economica e che sia messa in atto al fine di realizzare dei vantaggi fiscali indebiti. Allo stesso tempo, sul contribuente, grava l'onere di provare le valide ragioni economiche e che non siano presenti, nel suo comportamento, gli elementi costitutivi dell'elusione.

Con l'inciso *“non rilevabile d'ufficio”* si intende che se anche l'ufficio non farà la contestazione, ma ci si trova in una situazione di contenzioso tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, con l'introduzione di questo comma la situazione cambia.

Infatti, in mancanza di questa disposizione, prima dell'art.10-bis, il giudice aveva il potere di esprimersi sull'operazione e magari giudicarla come caso di elusione piuttosto che di evasione e condannare il contribuente che magari, avendo perso il primo o secondo grado di giudizio, doveva difendersi da un'accusa di elusione fiscale e la sua situazione era sicuramente scomoda e complicata. Maggiormente complicata sarebbe stata la situazione in cui questo evento si fosse verificato in ultimo grado e quindi in Cassazione e il contribuente non sarebbe stato in grado neanche di difendersi dato che le difese già portate non sono integrabili in tale grado di giudizio.

Per il contribuente quindi, l'introduzione del comma 9, ha comportato un gradevole vantaggio in termini di giustizia e difesa proprio perché il *“non rilevabile d'ufficio”* sta a significare che la contestazione elusiva può essere sollevata solo dall'ufficio

³⁴ Art. 10-bis c.9, *“Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale”*, Statuto dei diritti del contribuente

giudiziario dell'Amministrazione finanziaria e per tanto tale comma è di grande innovazione e rilevanza.

I due commi a seguire, 10° e 11°, erano già contenute nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

- 10° comma: Sentenza riguardo ai maggiori tributi

“In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e, successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”³⁵.

stabilisce che i tributi o i maggiori tributi accertati in base all'applicazione della nuova disciplina, insieme agli eventuali interessi, sono iscritti a ruolo e quindi posti in riscossione solo dopo la pronuncia della sentenza tributaria di primo grado

- 11° comma: Delibera riguardo ai soggetti terzi

“I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'AF, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure”³⁶.

Con questo comma, l'art.10-bis, stabilisce che i soggetti terzi che non hanno preso parte all'operazione elusiva, ma per qualche motivo hanno sostenuto oneri tributari collegati a quest'ultima, presentando istanza di rimborso, secondo le tempistiche e modalità descritte dal comma 11°, hanno la possibilità di ottenere la restituzione della somma pagata.

- 12° comma:

³⁵ Art. 10-bis c.10, “Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale”, Statuto dei diritti del contribuente

³⁶ Art. 10-bis c.11, “Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale”, Statuto dei diritti del contribuente

“In sede di accertamento l’abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”³⁷.

In generale sappiamo che la disciplina dell’abuso del diritto ha applicazione residuale rispetto alle disposizioni specifiche circa i reati tributari e per tanto vanno perseguite con gli strumenti offerti dell’ordinamento.

Con questo comma il legislatore riconosce che si può parlare espressamente di elusione fiscale solo se l’operazione in esame non rientri nel campo di comportamenti in “violazione di specifiche disposizioni tributarie” come ad esempio l’evasione fiscale. L’introduzione di tale specifica è stata introdotta anche a seguito delle numerose critiche mosse contro le norme antielusive negli anni, in quanto erano considerate come un contenitore che andava a trattare anche fattispecie che non hanno nulla a che vedere con l’elusione fiscale.

- 13° comma:

“Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l’applicazione delle sanzioni amministrative tributarie”³⁸.

Il comma 13 è rappresentativo di una totale novità e disciplina le conseguenze sanzionatorie che seguono le condotte abusive. Per tanto le sanzioni a cui va in contro il contribuente elusore devono essere di carattere amministrativo tributario e non devono ricondursi a quelle penali tributarie.

2.5 La disciplina dell’interpello

Una delle novità della legge 212/2000 è sicuramente l’articolo successivo al 10-bis che delinea le modalità e la procedura con cui il contribuente può utilizzare il diritto d’interpello.

L’istituto dell’interpello è stato ridisegnato con il d.lgs. del 24 settembre 2015 n.156, intitolato per l’appunto “Revisione della disciplina degli interpelli”, al fine di fornire una disciplina generale e chiara e per rafforzare la cooperazione tra amministrazione e contribuenti.

³⁷ Art. 10-bis c.12, “Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale”, Statuto dei diritti del contribuente

³⁸ Art. 10-bis c.13, “Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale”, Statuto dei diritti del contribuente

Nella mente del comune cittadino in veste di contribuente, infatti, l'amministrazione finanziaria è da sempre vista come il "controllore" sempre intento a ricercare gli errori commessi e propinare sanzioni.

Proprio in vista di modificare tale ottica, il legislatore ha cercato di creare una figura più avanzata, moderna e collaborativa, favorevole al dialogo con contribuente e disponibile al supporto. Per tanto, con l'art.11 dello Statuto dei diritti del contribuente, si è introdotta la previsione dell'istituto dell'interpello con lo scopo di fornire un sistema di supporto e aiuto al cittadino contribuente.

Il nuovo art.11 prevede diverse tipologie di interpello: ordinario, probatorio, antiabuso e disapplicativo.

Interpello ordinario è stato concepito per essere utilizzato dal contribuente al fine di ottenere dall'amministrazione finanziaria dei chiarimenti sulla corretta interpretazione delle norme tributarie.

Ma l'interpello ordinario, con successive modifiche normative, è stato sdoppiato in :

- Interpello interpretativo, dove l'oggetto dell'istanza è rappresentato dalla norma tributaria in senso stretto e non possono formarne oggetto gli atti che non hanno carattere normativo;
- Interpello qualificatorio, che ha per oggetto dell'istanza l'individuazione della corretta normativa da applicare al caso concreto in esame. Questa fattispecie accade quando il contribuente necessita di chiarimenti rispetto ad una situazione particolare in cui si trova e non alla casistica generale. In questo modo l'Amministrazione finanziaria può offrire un supporto più in linea con la situazione propria del contribuente e fornire una valutazione personalizzata.

L'interpello probatorio è una categoria nuova e molto ampia che viene utilizzata quando il contribuente intende aderire a determinati regimi fiscali ma ha un dubbio circa la compatibilità degli stessi con l'operazione da lui posta in essere.

In tal caso chiederà un parere all'Amministrazione finanziaria riguardo alla sussistenza delle condizioni per l'accesso a quel determinato regime se si è in possesso degli elementi probatori idonei a tal fine ed espressamente previsti dal comma b) dell'art.11 dello statuto dei diritti del contribuente.

Le categorie espressamente previste da tale comma sono:

- delle istanze di interpello "CFC" (Controlled Foreign Companies) - articolo 167 del TUIR - con le quali il soggetto residente dimostra la sussistenza dei

presupposti per ottenere la disapplicazione della normativa sulle imprese estere partecipate, per quanto concerne le controllate estere e lo fa fornendo aggiuntive informazioni e allegando la documentazione idonea a dimostrare la situazione posta in essere.

Il contribuente è tenuto alla presentazione di questo tipo di istanza, per le partecipazioni in Paesi a fiscalità privilegiata, anche per le situazioni che hanno come oggetto:

1. utili da partecipazione, secondo l'articolo 47, comma 4, del Tuir;
 2. plusvalenze da partecipazioni, ai sensi dell'articolo 68, comma 4, del Tuir;
 3. participation exemption, seguendo le disposizioni all'articolo 87 del Tuir;
 4. dividendi, di cui la disciplina all'articolo 89 del Tuir).
- delle istanze per le partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari di cui all'articolo 113 del TUIR e in questo caso, gli enti creditizi, possono scegliere di non applicare il regime proprio delle partecipazioni a quelle acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria, seguendo quanto regolato delle disposizioni di vigilanza per le banche emanate da parte di Banca d'Italia³⁹;
 - delle istanze di interpello per la continuazione del consolidato che vengono presentate nelle situazioni in cui si intende effettuare operazioni di riorganizzazione che vanno ad interrompere il consolidato, e con l'obiettivo di verificare che, anche dopo tali operazioni, persistono i requisiti previsti ai fini dell'accesso al regime;
 - delle istanze di interpello per l'accesso al consolidato mondiale;
 - delle istanze presentate dalle società che presentano i requisiti per essere considerate "non operative" ai sensi e per gli effetti della disciplina prevista;
 - delle istanze previste ai fini del riconoscimento del beneficio ACE.

È presente poi l'interpello antiabuso, finalizzato a sostituire il vecchio interpello antielusivo, che consente di interrogare l'Agenzia delle Entrate sulla natura abusiva del diritto di specifici atti, atti e negozi, anche tra loro collegati.

³⁹ Art.11 comma 1 lettera b), Statuto dei diritti del contribuente

A differenza della vecchia disciplina antielusiva, che poteva applicarsi solo in materia di imposte sui redditi, la nuova disposizione concerne ogni settore impositivo, con la conseguenza che le istanze di interpello, data l'omni comprensività rispetto al profilo, dovranno correttamente e dettagliatamente indicare il settore o i settori impositivi circa cui si pone il dubbio.

Infine troviamo l'interpello disapplicativo che consente al contribuente di chiedere la disapplicazione di una norma tributaria e ciò accade quando la norma, per evitare manovre elusive col fine di evasione, limita deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta, che sono strumenti solitamente utilizzati dal contribuente per ridimensionare lecitamente la base imponibile oggetto di tassazione.

Al contribuente spetta provare che nella situazione concreta non possono realizzarsi gli effetti elusivi che la norma intende evitare e per tanto con questo specifico istituto si chiede all'Amministrazione finanziaria di disapplicare la norma tributaria "limitante" fornendo contestualmente la prova che il comportamento elusivo non può essere posto in essere in ragguglio al caso concreto⁴⁰.

Con l'introduzione dell'articolo 2 del D. Lgs. n. 147/2015, c.d. "decreto internazionalizzazione", è da citare anche la presenza dell'interpello sui nuovi investimenti che rappresenta un tipo di istanza che può essere rivolta all'Agenzia delle Entrate da parte degli investitori, sia quelli italiani che quelli stranieri, che hanno l'intenzione di effettuare importanti investimenti, con valore superiore a trenta milioni di euro, sul territorio dello Stato e che presentano ricadute occupazionali di una certa entità in termini di rilevanza e durata.

Gli investitori in questione che sono quindi interessati ad effettuare le operazioni appena descritte, possono formulare domande riconducibili ad una o più delle tipologie di interpello disciplinate dallo Statuto dei diritti del contribuente che sia quello interpretativo, qualificatorio, probatorio o anti-abuso, , mediante presentazione di un'istanza unitaria, o anche presentare istanze dirette per individuare in maniera precisa e certa il trattamento tributario più adeguato da applicare al progetto pensato. Una volta iniziata la procedura di avvio dell'istanza, l'Ufficio competente ha la facoltà, in caso di necessità e al fine di esprimersi con maggior sicurezza e completezza, di chiedere al contribuente un'integrazione della documentazione

⁴⁰ C. GLENDI, C. CONSOLO, A. CONTRINO, Abuso del diritto e novità sul processo tributario, IPSOA, pag.90-95

inviata. In questo modo si assicura di esprimere un giudizio corretto della questione in esame e di fornire una risposta precisa.

L'Amministrazione finanziaria ha il dovere di rispondere al contribuente in un termine determinato che “inizia a decorrere dalla data di ricezione, da parte dell'ufficio, della documentazione integrativa consegnata o spedita con le stesse modalità dell'interpello”, ma quest'ultimo si interrompe a seguito della richiesta dei documenti aggiuntivi fatta al contribuente.

Ci sono dei limiti alla risposta dell'Amministrazione finanziaria che rendono impossibile la formulazione di un parere e lo costringono a dichiarare l'inammissibilità.

Questa problematica sussiste nei casi in cui:

- le istanze sono prive dei dati identificativi del contribuente e della descrizione della fattispecie sulla quale è richiesto il parere dell'Ufficio;
- le istanze non sono presentate preventivamente, prima della scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima non ricorrono obiettive condizioni di incertezza;
- le istanze reiterano le medesime questioni sulle quali il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto nuovi;
- le istanze vertono su materie oggetto delle speciali procedure di accordo preventivo ai sensi dell'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dell'interpello nuovi investimenti e degli interPELLI richiesti in seno al regime di adempimento collaborativo;
- le istanze vertono su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza;
- il contribuente, invitato a integrare i dati che si assumono carenti ai sensi del comma 3 dell'articolo 3, deve provvedere alla regolarizzazione nei termini previsti⁴¹.

L'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di rispondere, alle istanze di cui alla lettera a) del comma 1, nel termine di novanta giorni mentre a quelle di cui alle lettere

⁴¹ Art.11, Statuto dei diritti del contribuente

b) e c) del comma 1 ed a quelle di cui al comma 2, che disciplinano l'interpello del contribuente che si rivolge all'Amministrazione finanziaria "per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi"⁴², nel termine di centoventi giorni.

L'amministrazione finanziaria deve notificare una risposta, scritta e motivata, o comunicarla al contribuente, anche in forma telematica, e tale risposta vincola ogni organo dell'Ufficio riguardo alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al contribuente richiedente.

Nel caso in cui, però, la risposta non è espressa e notificata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale ad una pronuncia da parte dell'amministrazione dove la risposta corrisponde alla soluzione proposta dal contribuente. In ogni caso, il parere espresso dell'Amministrazione finanziaria non vincola in alcun modo il comportamento che il contribuente metterà in atto, in quanto resta ferma la facoltà di scelta per quest'ultimo.

A loro volta, gli Uffici, hanno il divieto di emettere atti a contenuto impositivo o sanzionatorio difformi dalla risposta, espressa o tacita, e se non rispettano tale divieto, gli atti in essere sono nulli.

Se poi, quanto emerge in sede di controllo da parte dell'Ufficio non coincide con i fatti dichiarati e descritti nell'istanza di interpello del contribuente, la risposta data dall'Amministrazione finanziaria sarà da ritenere ad effetto nullo e quindi non comporterà nessuna conseguenza per l'ufficio.

Infine, il procedimento fin ora descritto si conclude con la pubblicazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, delle risposte rese mediante la forma di circolare oppure di risoluzione quando sussista la situazione in cui un certo numero (elevato) di contribuenti abbia:

- presentato istanze aventi ad oggetto la stessa problematica o questioni simili tra loro,

⁴² Art.11, Statuto dei diritti del contribuente, comma 2

- richiesto il parere dell'Amministrazione finanziaria in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali,
- segnalato comportamenti non uniformi da parte degli uffici,
- in ogni altra ipotesi in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito.

Anche in questi casi, in cui l'Ufficio può pubblicare una risposta univoca, resta ferma, la necessità di comunicazione della risposta ai singoli istanti coinvolti.

In definitiva, dall'illustrazione dell'istituto dell'interpello è chiaro come esso sia espressione di un rapporto di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente che va sempre migliorandosi e che dà la possibilità di evitare ex ante possibili contenziosi maggiormente dispendiosi, in termini di tempo e denaro, e difficoltosi.

2.6 Strumenti di contrasto all'elusione fiscale internazionale

Nel nostro ordinamento tributario è riservata una particolare attenzione all'elusione fiscale a livello internazionale e per tanto, negli anni, il legislatore è intervenuto con vari interventi legislativi finalizzati al contrasto dei flussi di reddito localizzati all'estero.

Le fattispecie elusive che si realizzano in campo internazionale e le relative disposizioni rivolte ad impedire e contrastare la diffusione del fenomeno elusivo, sono da ricondursi ai seguenti fenomeni:

- l'istituto dei prezzi interni di trasferimento, il transfer pricing;
- il regime delle società controllate e collegate estere;
- l'esterovestizione;
- l'indeducibilità dei costi provenienti da Stati o territori a fiscalità privilegiata.

L'istituto del transfer pricing è disciplinato dall'articolo 110 comma 7 del Tuir e regola la pratica attraverso la quale si realizza un trasferimento di redditi e di valore aggiunto, mediante la cessione di beni e/o prestazioni di servizi tra imprese appartenenti ad uno stesso gruppo attuando corrispettivi inferiori rispetto a quelli di mercato.

L'applicazione delle norme sul transfer pricing ha l'obiettivo, non tanto di combattere l'occultamento del corrispettivo, ma piuttosto la macchinazione di operazioni che

incidono sul corrispettivo palese e consentono il trasferimento di utili da uno Stato all'altro andando a incidere sul regime imponibile in materia fiscale.

Il fine di tale manovre è quello di sottrarre gli utili trasferiti all'imposizione fiscale in Italia per agevolarsi di tassazioni estere minori e più favorevoli e per tanto tale clausola antielusiva è finalizzata ad evitare il trasferimento di questi utili con prezzi inferiori all'interno del gruppo di società.

La norma vuole colpire le operazioni effettuate all'interno di un gruppo transnazionale messe in atto tra società non residenti nel territorio dello Stato e una residente dove tra le due vi sia un rapporto di controllo, direttamente o indirettamente, o entrambe soggette al medesimo controllo.

Per quanto riguarda le operazioni oggetto di tale fenomeno, consistono in cessioni di beni o prestazioni di servizi a fronte del pagamento di un corrispettivo che non corrisponde al reale valore del bene o del servizio, e ciò potrebbe essere realizzato in o con la vendita di beni o prestazioni di servizi ad un prezzo più basso rispetto a quello ordinariamente di mercato e quindi apportando un abbassamento dei ricavi, o acquistando beni o servizi ad un prezzo più alto confrontandolo con quello solitamente praticato da imprese terze e andando così ad aumentare i costi.

Queste modalità sono di facile applicazione nelle società legate da rapporto di controllo in quanto una variazione del prezzo "abituale" non andrà ad incidere sull'economia complessiva del gruppo.

Per quanto riguarda la disciplina delle Controlled foreign companies (CFC), è indicata negli articoli 167 e 168 del Tuir ed hanno anche essi obiettivo antielusivo.

Secondo tali articoli *"i redditi prodotti da un impresa, una società o un ente localizzati in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato, devono essere imputati al soggetto residente in Italia che controlli⁴³ o detenga una partecipazione non inferiore al 20 % agli utili, ridotta al 10 % per le società quotate in borsa⁴⁴* della società con sede estera, dalla data di chiusura dell'esercizio o periodo, in proporzione alle quote di partecipazione possedute.

Per "controllo" si rimanda a quanto descritto dall'articolo 2359 del codice civile che considera "società controllate":

⁴³ Art.167 del Tuir

⁴⁴ Art.168 del Tuir

- a) quelle in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea;
- b) quelle in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante in assemblea;
- c) quelle che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali.

La disciplina del CFC e le norme ad essa dedicate, persegue lo scopo di individuare i redditi che solo apparentemente vogliono risultare prodotti all'estero ma che in realtà sono generati attraverso attività con centro direttivo situato nel territorio dello Stato e che viene spostata altrove solo per ottenere un vantaggio fiscale.

Ulteriore obiettivo perseguito, è quello di evitare che, tramite la detenzione di partecipazioni in paradisi fiscali, i contribuenti italiani, tramite la mancata distribuzione di utili, possano posticipare, anche per sempre, le imposte sui redditi prodotti dalle partecipazioni possedute nelle controllate estere.

Difatti, i contribuenti italiani, tenendo i redditi generati nel paradiso fiscale, possono risolvere il problema della tassazione e del successivo pagamento degli stessi, in quanto i ricavi derivanti da utili prodotti all'estero, sono tassati in Italia per cassa nell'esercizio in cui vengono percepiti.

Le norme che disciplinano la procedura del CFC si applicano a tutti i contribuenti residenti nello Stato italiano, ed eccezione dei soli soggetti elencati dall'articolo 73 del Tuir e nello specifico *“le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato”*.

Il soggetto italiano che percepisce gli utili derivanti dalla produzione di reddito della partecipata estera sarà colpito da tassazione separata per questi ultimi.

Infatti, i redditi derivanti dalle partecipate non andranno a confluire nel cumulo totale dei redditi del soggetto residente, ma vengono tassati separatamente con l'obiettivo di evitare compensazioni dei redditi conseguiti in Italia con eventuali perdite subite all'estero e/o viceversa, ma non solo.

Tale tassazione separata è anche attuata al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione che prevede espressamente che gli utili distribuiti dai non residenti, non debbano andare ad implementare il reddito complessivo dei residenti per la quota corrispondente ai redditi imputati per trasparenza in capo al residente e quindi già asserviti a tassazione separata.

L'articolo 168 del Tuir, invece, con riferimento alle imprese estere collegate, stabilisce che i redditi sotto imputazione, del soggetto non residente, devono essere determinati per un importo pari al maggiore tra l'utile prima delle imposte indicato nel bilancio della partecipata estera e un reddito ipotetico determinato sullo studio di coefficienti di rendimento propri delle categorie che generano l'attivo patrimoniale della società in questione.

Se il contribuente vuole sottrarsi a tale tassazione per trasparenza, può:

- dimostrare il radicamento della società estera nel territorio nel quale ha sede⁴⁵;
- dimostrare la non delocalizzazione dei redditi, tramite istanza di interpello preventivo all'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente⁴⁶;
- dimostrare la non artificiosità dell'insediamento all'estero col fine di conseguire un vantaggio fiscale, interpellando anche in tal caso l'Amministrazione finanziaria⁴⁷.

L'esterovestizione è una neoformazione assunta nel vocabolario giurisprudenziale al fine di connotare un soggetto che usa tecniche di pianificazione fiscale internazionale per sottrarsi ai tributi nazionali in cui è residente e mette in pratica tale situazione tramite la costituzione di una società in uno Stato a tassazione maggiormente agevole. Consiste, in particolare, nella localizzazione fittizia della residenza fiscale così da beneficiare del regime fiscale più favorevole presente nello Stato estero scelto. Nella pratica, questa operazione societaria è messa in atto attraverso l'allocatione della residenza fiscale in un altro paese nonostante si conduca attività principale sul territorio italiano e quindi abbia sede dell'amministrazione sul territorio dello Stato e si realizza dissociazione di residenza tra quella reale e formale.

Tale fenomeno è regolato dall'articolo 35, comma 13, del Decreto-legge n. 223/2006, convertito nella Legge n. 248/2006, che ha introdotto i commi 5 bis e 5 ter all'articolo 73 del Tuir.

Infine, al comma 10 dell'articolo 110 del Tuir, troviamo la regolamentazione circa il regime fiscale dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intervenute tra imprese residenti ed imprese estere situate in stati che non garantiscono uno

⁴⁵ Art.167, comma 5 lettera a) del Tuir

⁴⁶ Art.167, comma 5 lettera b) del Tuir

⁴⁷ Art.167, comma 8-ter del Tuir

scambio idoneo di informazioni, senza però considerare la sussistenza di un qualsiasi legame di controllo tra le società.

Questa norma persegue l'obiettivo di contrastare lo spostamento di valore aggiunto o imponibile in stati che presentano una tassazione sensibilmente inferiore rispetto alla tassazione italiana, tramite operazioni fittizie con cui far transitare i propri utili, magari costituendo una società controllata a cui addebitare costi per uso di servizi offerti da quest'ultima, al fine di comprimere l'utile da dover sottoporre a tassazione in Italia.

Per disapplicare tale disciplina, il contribuente può dimostrare che *le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e hanno avuto concreta esecuzione.*

Le due condizioni sono alternative, in quanto è sufficiente che il contribuente, per essere liberato dall'accusa e dedurre il costo, dimostri di una sola di esse:

- l'operatività veritiera della società controparte estera
- o
- l'apprezzabilità imprenditoriale dell'operazione, tramite richiesta all'Amministrazione finanziaria di esprimere un giudizio a riguardo.

Nel primo caso, il contribuente dovrà dimostrare che *“il fornitore svolge un'attività commerciale ai sensi dell'art. 2195 del codice civile, avvalendosi di una struttura organizzativa idonea”*, producendo documentazione contabile e fiscale, relazioni descrittive della struttura organizzativa dedicata allo svolgimento dell'attività principale del soggetto estero o certificazioni di autorità italiane all'estero come visure di soggetti esteri⁴⁸.

Per l'alternativa, il contribuente non potrà soltanto dimostrare l'esistenza di un interesse economico ma sarà obbligato a dimostrarlo, in quanto il requisito della *“concreta esecuzione”* vuole che si dimostri che i componenti reddituali collegati agli scambi si siano effettivamente verificati.

⁴⁸ Risoluzione Agenzia delle Entrate 16 marzo 2004, n. 46/E. La Circolare 29/E del 23 maggio 2003

2.7 L'elusione fiscale in ambito UE e negli ordinamenti stranieri

La corte di Giustizia Europea non ha fin da subito espresso una definizione diretta all'abuso di diritto ma ha definito questo concetto man mano negli anni, analizzando le fattispecie concrete che si trovava ad affrontare.

Con la crescita del fenomeno elusivo, però, i giudici della corte di Lussemburgo hanno iniziato ad esaminare più nel profondo le discipline nazionali finalizzate al contrasto del comportamento in esame, fino a giungere alla stesura di una definizione comunitaria di abuso del diritto⁴⁹.

Dalla legislazione della Corte europea, possono essere percepiti due distinti concetti di abuso del diritto:

- "in senso lato" con il quale si mette in risalto un comportamento del contribuente che, con un abuso strumentale delle libertà fondamentali offerte dal diritto comunitario primario, aggira una norma del sistema giuridico nazionale;
- "in senso stretto" dove si evidenzia il comportamento del contribuente che aggira una norma di diritto comunitario derivato, che permette di ottenere una posizione di vantaggio anche se la ratio della norma non lo prevede per quella situazione.

Dalla lettura di queste due concezioni di abuso di diritto, appare subito in risalto la somiglianza delle due per quello che riguarda lo sfruttamento di norme comunitarie al fine di mettere in atto comportamenti elusivi.

La differenza invece, risiede nel fatto che l'abuso in senso lato si riferisce ad una norma contenuta in un Trattato, mentre l'abuso in senso stretto sfrutta una norma contenuta in una direttiva o in un regolamento.

Questa distinzione tra due accezioni di abuso di diritto è stata citata per la prima volta dalla Corte di Giustizia nella sentenza Centros⁵⁰ nella quale si legge al paragrafo 24 che "uno Stato membro ha il diritto di adottare misure volte ad impedire ai propri cittadini di aggirare indebitamente la legislazione interna, sfruttando la protezione offerta dai diritti attribuiti dal Trattato, o volte ad impedire ai propri cittadini di sfruttare in maniera impropria o fraudolenta le disposizioni del diritto comunitario"

⁴⁹ P. PIAVAVIGNA, Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo, Giappichelli, 2011

⁵⁰ CGCE, 9 marzo 1999, causa C-212/97

dove la prima parte si riferisce all'abuso in senso lato e la seconda all'abuso di diritto in senso stretto.

Successivamente a questo primo approccio verso il fenomeno elusivo, la Corte europea si è dovuta mettere in moto per affrontare e risolvere il problema in quanto la mancanza di coordinamento fra gli Stati membri, dava man forte ai soggetti contribuenti che sfruttando le asimmetrie esistenti, creavano sempre nuove metodologie di pianificazione fiscale aggressiva.

Questa confusione nella legislazione ha permesso a molte società di sfruttare la situazione per trasferire gli utili generati in Stati dove l'imposizione fiscale era minima così da ridurre la contribuzione fiscale dovuta.

Allo stesso tempo, la mancanza di una disposizione univoca, mette talune società di fronte ad una situazione di doppia imposizione da parte di più Stati membri in cui operano. Per sviare in particolare a tale problema, è stato introdotto il concetto dei prezzi di trasferimento che si basano sul principio di piena concorrenza ed hanno l'obiettivo di impostare il prezzo delle operazioni infragruppo pari ai prezzi di mercato, permettendo un criterio di ripartizione degli utili maggiormente chiaro.

Questa unica soluzione è bastata fin quando le attività transfrontaliere erano limitate ma nel momento in cui gli scambi si sono globalizzati, il fenomeno elusivo e i problemi connessi si sono manifestati nuovamente.

Da qui nasce l'esigenza all'interno della comunità europea di una linea unitaria per contrastare e arginare il fenomeno della pianificazione fiscale aggressiva.

Il 2 giugno 2012, su invito del consiglio europeo ad elaborare interventi concreti atti a rafforzare la lotta alla frode e all'evasione fiscale del precedente 2 marzo, la Commissione europea ha adottato la Comunicazione sulle modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, con l'obiettivo di creare un ambiente fiscale sano ed equo nell'Unione, per tutti i soggetti che ci operano e che permetta un efficace risanamento della situazione presente in quel momento

La comunicazione adottata presentava caratteristiche precise su cui basarsi ed in particolare perseguiva i seguenti obiettivi:

- una riscossione più efficace da parte degli Stati membri che permetta un risanamento di bilancio equo;

- il miglioramento della cooperazione transfrontaliera tra le amministrazioni fiscali dell'UE⁵¹, favorendo lo scambio delle informazioni⁵² e la condivisione di strumenti, sistemi e metodi di lavoro per portare alla luce i sistemi utilizzati per la pianificazione fiscale aggressiva;
- una maggiore informazione sulle norme fiscali in vigore nell' UE e negli Stati membri al fine di assicurare l'adempimento degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti sia a livello nazionale che transfrontaliero;
- pianificare una governance fiscale in linea con quella adottata dai Paesi terzi;
- un contrasto ai paradisi fiscali per combattere la pianificazione fiscale aggressiva.

Il fine di tale comunicazione era quello di sviluppare entro il 2012 “un piano d'azione” con gli interventi necessari per lo sviluppo di una politica di buona governance, per attuare un metodo di interazione con i paradisi fiscali e per attuare una linea unica per la lotta alla pianificazione fiscale aggressiva.

Il 6 dicembre 2012 viene presentato al Consiglio e al Parlamento europeo un piano di azione per la lotta alla frode, all' evasione fiscale e alla pianificazione fiscale aggressiva⁵³, come da richiesta, che perseguiva l'obiettivo di offrire una risposta efficace a livello comunitario.

Al fine di attuare una normativa univoca di contrasto, gli Stati membri sono stati incoraggiati dalla Commissione europea ad inserire nella legislazione nazionale la definizione: “Una costruzione di puro artificio (o una serie artificiosa di costruzioni) che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata” e tali costruzioni devono essere trattate, ai fini fiscali, con riferimento alla loro “sostanza economica”.

La Commissione ha inoltre specificato che per “costruzione” deve intendersi una transazione, un regime, un'azione, un'operazione, un accordo, una sovvenzione, un'intesa, una promessa, un impegno o un evento e può comprendere più di una misura o di una parte di essa.

Il 12 luglio del 2016, il Consiglio europeo ha emanato la direttiva UE 2016/1164

⁵¹ Direttiva 2003/48/CE del Consiglio, del 3 giugno 2003

⁵² Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011

⁵³ Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, COM (2012) 722

finalizzata al contrasto delle pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, c.d. ATAD ovvero Anti Tax Avoidance Directive e col fine di scoraggiare le pratiche di elusione fiscale e garantire un'equa ed efficace imposizione nell'Unione in modo sufficientemente coerente e coordinato.

Si basa sulle raccomandazioni dell'OCSE del 2015 volte ad affrontare l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili contenuti nel progetto BEPS.

Tra gli obiettivi del c.d. Pacchetto antielusione fiscale troviamo:

- impedire la pianificazione fiscale aggressiva;
- aumentare la trasparenza;
- creare un contesto più equo per le imprese nell'UE.

In Italia, la direttiva è stata adottata dal Consiglio il 12 luglio 2016 e stabilisce una serie di misure giuridicamente vincolanti contro la pianificazione fiscale aggressiva e cerca di contrastare le situazioni in cui i gruppi societari, sfruttando le lacune del sistema fiscale europeo e internazionale, riescono a trarre profitto dalle disparità esistenti e a ridurre il loro carico fiscale complessivo.

Sinteticamente, il contenuto di tale direttiva è volto a:

- porre limiti sugli interessi;
- legiferare l'imposizione in uscita;
- introdurre norme antiabuso maggiormente dirette.

La direttiva proposta e adottata dal Consiglio Europeo, inoltre, fissa le regole minime comuni in materia di:

- limiti alla deducibilità degli interessi passivi da parte delle imprese, con l'obiettivo di contrastare comportamenti riconducibili a pianificazione fiscale aggressiva e nello specifico di erosione delle basi imponibili effettuata dai gruppi di imprese che collocano i prestiti infragruppo in Paesi ad alta tassazione, per beneficiare successivamente della deducibilità degli interessi passivi, e i profitti in Paesi a bassa tassazione, in linea con le raccomandazioni BEPS la direttiva prevede che gli interessi passivi siano deducibili fino al 30% dell'EBITDA ovvero margine operativo lordo;
- società controllate estere, CFC, al fine di prevenire lo spostamento di profitti in giurisdizioni a bassa tassazione, sia all'interno che fuori dall'UE, la direttiva prevede che le società controllate estere siano tassate secondo aliquote e regole di calcolo della base imponibile del Paese dell'impresa controllante quando la

CFC è localizzata in un Paese con tassazione sensibilmente inferiore e non svolge un'attività economica effettiva;

- clausola antiabuso generale dove con tale disposizione si consente di disconoscere a fini fiscali operazioni effettuate dalle imprese al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale, e quindi senza valide ragioni economiche;
- tassazione in uscita dei beni di impresa e per tale scopo sono state introdotte regole comuni per la tassazione delle operazioni di trasferimento in altri Paesi di stabili organizzazioni, rami d'azienda, asset societari;
- strumenti e entità ibride per i quali la direttiva contiene una disposizione volta a contrastare fenomeni di doppia non tassazione derivanti dai disallineamenti delle qualificazioni giuridiche che i diversi ordinamenti attribuiscono a strumenti finanziari o entità, generando doppie deduzioni o deduzioni e non tassazione di talune categorie di reddito in Paesi diversi. La disposizione adottata riguarda le situazioni intracomunitarie⁵⁴.

Il termine di recepimento della direttiva antielusione era stato fissato al 31 dicembre 2018 per tutte le norme ad eccezione di quelle sull'exit tax, per le quali il termine è fissato al 31 dicembre 2019.

Inoltre è stato precisato dal Consiglio europeo che gli Stati membri nei quali sono vigenti norme equivalenti a quelle sui limiti alla deducibilità degli interessi passivi possono applicarle fino a quando l' OCSE non avrà raggiunto un accordo su una norma minima o al più tardi fino al 1° gennaio 2024⁵⁵.

La direttiva ATAD è definitivamente entrata in vigore in Italia dal 1° gennaio 2019, ad eccezione parte riguardante la misura sulla tassazione in uscita dei beni di impresa che è entrata in vigore l'anno successivo.

⁵⁴ La direttiva 2016/1164/UE

⁵⁵ P. VALENTE, *Contrasto all'elusione fiscale internazionale: il recepimento della Direttiva ATAD I e successive modifiche*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2018, fasc. 12, pp. 5-14

Capitolo 3 – Fenomeni di elusione fiscale nelle operazioni straordinarie

3.1 Il fenomeno elusivo nelle operazioni straordinarie societarie

All'apertura di questo capitolo conclusivo, dove affronteremo le operazioni straordinarie in ambito societario ed in particolare il fenomeno dell'elusione in questi specifici casi, è importante ribadire il concetto dell'elusione fiscale e quindi quel fenomeno che consiste in determinati comportamenti del contribuente che, pur non violando espressamente la legge tributaria, la raggirano conseguendo un risparmio fiscale ma procurano, allo stesso tempo, effetti distorsivi sul sistema economico-sociale.

Secondo la nuova disciplina citata nel capitolo precedente dell'art.10-bis, l'elusione fiscale o abuso di diritto si configura quando una o più operazioni formalmente rispettose delle norme fiscali:

- sono prive di sostanza economica e inidonee alla produzione di vantaggi fiscali;
- i vantaggi fiscali di cui beneficiano sono indebiti e quindi in contrasto con l'obiettivo perseguito dalle norme o con i principi dell'ordinamento.

Una situazione di elusione presenta tre presupposti chiave:

- assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate;
- realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;
- centralità del vantaggio fiscale nell'operazione messa in atto.

Prima di analizzare le operazioni straordinarie e l'ipotesi di natura elusiva presente in esse, bisogna sottolineare come la stessa Corte di Cassazione ha evidenziato che "l'applicazione del principio dell'abuso del diritto deve essere guidata da una particolare cautela essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche e che questa cautela deve essere massima quando oggetto di valutazione sono operazioni di ristrutturazione societaria tanto più se inserite nell'ambito di grandi gruppi di imprese⁵⁶"

⁵⁶ Sentenza della Corte di Cassazione 21.1.2011 n. 1372

Le operazioni straordinarie societarie sono quelle operazioni messe in atto da una società per riorganizzare, adeguare o razionalizzare la struttura societaria nella sua interezza o delle aziende o rami d'azienda per mezzo delle quali operano e sono attività che prescindono dalla cosiddetta gestione ordinaria .

Seguirà un focus sulle principali caratteristiche e peculiarità delle operazioni societarie che rappresentano cessazione relativa, quel fenomeno che avviene quando l'azienda continua ad esistere, ma in capo ad un nuovo soggetto quali la trasformazione, la fusione, la scissione, il conferimento d'azienda e la cessione di partecipazioni e i fenomeni di elusione che queste possono favorire.

3.2 La trasformazione

La trasformazione si configura come una modifica della forma giuridica di una società mantenendo invariati altri aspetti sostanziali come attività, soggetto economico e rapporti con terzi. In questa specifica operazione, dunque, non vi è l'estinzione di un soggetto giuridico e correlativamente non vi è la creazione di un altro soggetto ma tramite modifica dell'atto costitutivo di attua tale cambiamento, senza mutare l'identità del soggetto titolare dei rapporti giuridici.

È il paradigma della neutralità in quanto “non modifica la struttura societaria, non altera la compagine sociale, consente la prosecuzione dell'attività d'impresa in una logica di riorganizzazione e non è espressione di un atto di disinvestimento o di conversione dei beni in denaro⁵⁷”.

La legge chiarisce che è possibile ricorrere alla trasformazione in pendenza di procedura concorsuale con due limiti:

- il primo è dato dalla finalità della procedura, che deve rispondere all'interesse di creditori e del pubblico,
- il secondo riguarda lo stato della procedura che nel caso in cui fosse troppo avanzato andrebbe ad escludere la sussistenza della situazione in cui ci siano interessi meritevoli di tutela.

La trasformazione, di qualsiasi tipo essa sia, deve risultare da atto pubblico dovendo anche rispettare le formalità previste per la costituzione dei relativi tipi di società.

⁵⁷ FANTOZZI, A., PAPARELLA, F., 2014. Lezioni di diritto tributario dell'impresa. CEDAM, Padova. Pag. 346

Inoltre, la trasformazione può essere di due tipi: omogenea quando si verifica il passaggio da un tipo all'altro di società; eterogenea consiste, invece, nel passaggio da un tipo di società a un ente non commerciale come consorzi, società cooperative, comunioni d'azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni e viceversa.

Occorre una piccola precisazione in tal senso, in quanto nelle trasformazioni eterogenee, quindi quelle che determinano la fuoriuscita o l'ingresso nella sfera "lucrativa" della società trasformanda, va a modificarsi la stessa natura, commerciale o meno, dell'ente che si trasforma.

Il Tuir, infatti, disciplinando tale fenomeno, le definisce come "trasformazioni che, oltre ad essere civilisticamente eterogenee, lo sono pure fiscalmente, in quanto provocano la "decommercializzazione" dell'ente o la sua "commercializzazione"⁵⁸".

Fin quando una società di capitali si trasforma in un ente commerciale non si modifica il regime fiscale e non si intacca la neutralità fiscale dell'operazione.

Ma, in caso di passaggio in ente non commerciale, data l'interruzione del regime dei beni d'impresa, nel caso in cui questi ultimi siano utilizzati con finalità al di fuori all'esercizio d'impresa si verifica il realizzo di plusvalenze o minusvalenze latenti rispetto al valore dei beni.

Questo cambiamento di "tipo sociale" può inoltre mostrarsi sotto duplice veste e avvenire su decisione:

- obbligatoria e ciò avviene quando è la legge a richiedere il cambiamento, ad esempio in caso di diminuzione del capitale al di sotto del limite legale, o per recesso del socio o anche in caso di perdite;
- facoltativa quando è la società a deciderlo e può accedere quando lo scopo è la creazione dei presupposti per aumentare o ridurre la dimensione aziendale, magari per fare ricorso al mercato del capitale di rischio, la riduzione dei costi della gestione societaria o lo snellimento della struttura di corporate governance o ancora giovare di un diverso regime di tassazione.

Caratterizzandosi per il passaggio da un tipo di società ad un altro, è inevitabile che con la trasformazione anche l'esercizio della società risenta di cambiamenti in quanto

⁵⁸ FALSITTA, G., 2014. Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia. CEDAM, Padova. Pag. 641.

si passa da considerare una società soggetta ad una certa imposta, ad esempio sul reddito, ad una tipologia societaria non soggetta a tale imposta o viceversa.

Per tanto, in seguito alla decisione di trasformazione, si dovrà dividere l'esercizio in due distinti periodi d'imposta in quanto viene a modificarsi il regime fiscale e con esso il reddito prodotto ante trasformazione, il quale "troverà espressione in un apposito conto economico, ed essere oggetto di specifica dichiarazione"⁵⁹.

I due periodi, ante e post operazione straordinaria, dovranno essere tassati secondo i criteri propri di quel soggetto d'imposta.

Una metodologia con la quale è stata dimostrata elusione nell'operazione straordinaria di trasformazione è il passaggio da un tipo di società sottoposta ad un regime fiscale maggiormente regolamentato ed oneroso ad un altro fiscalmente meno contorto.

Come analizzato in precedenza, nel caso in cui la trasformazione avvenga tra società appartenenti al medesimo regime impositivo non viene ad alterarsi il regime fiscale al quale soggiace e per tanto questa operazione straordinaria non produce alcun effetto di rilievo ai fini tributari.

In merito, il caso in analisi è quello contenuto nella Risoluzione del 27 novembre del 2013 n. 84/E che riguarda il fenomeno di una società a responsabilità limitata che si trasforma in società semplice.

L'Amministrazione finanziaria, appurata la palese intenzione di indebito risparmio d'imposta e di elusione fiscale, ha affermato che la società, anche se trasformata in società semplice, dovrà comportarsi fiscalmente alla stessa stregua di una società a responsabilità limitata, come prima della trasformazione. In questa situazione specifica, quindi, la trasformazione societaria resta valida solo dal punto di vista civilistico in quanto l'Amministrazione finanziaria ha puntualizzato che la trasformazione quando considerata operazione fiscalmente elusiva causa l'applicazione delle norme fiscali riguardanti la ex società di capitali⁶⁰.

In conclusione, come disposto dall'art. 37-bis del DPR 600/1973, si tratta chiaramente di un comportamento assunto al solo fine di ricavare un indebito vantaggio fiscale con la conseguenza del mancato riconoscimento di questi vantaggi, la pretesa fiscale

⁵⁹ POTITO, L., 2009. Le operazioni straordinarie nell'economia delle imprese. Giappichelli, Torino. Pag. 269

⁶⁰ Risoluzione n. 84/E del 27 novembre del 2013

dell'imposta dovuta e l'applicazione delle regole precedenti, senza però modificare la sua natura giuridica di società semplice.

3.3 La fusione

La fusione consiste nella concentrazione di due o più società in un'unica e il codice civile, all'art.2501, individua due tipi di fusione:

- la fusione propria o in senso stretto quando, a seguito dell'unificazione di due o più società, si dà vita ad una società di nuova costituzione;
- la fusione per incorporazione quando una o più società vengono incorporate in una

preesistente.

Rappresenta la forma di aggregazione aziendale più completa in quanto si realizza tramite l'unificazione sia giuridica che economica dei soggetti che vi partecipano.

La fusione può inoltre configurarsi in tre modi e può essere:

- Omogenea, quando avviene tra società dello stesso tipo, ad esempio società di capitali con società di capitali;
- Eterogenea, si manifesta con l'unione di società di tipo diverso e quindi per esempio quando una società di capitali si fonde con una società di persone;
- Di altro tipo e quando caso particolare avviene con la fusione tra società ed enti di tipo diverso.

Dal punto di vista contabile, la fusione può manifestarsi con l'aggregazione degli attivi e dei passivi dei soggetti coinvolti da cui eventualmente possono emergere avanzi o disavanzi e quindi delle differenze da fusione, di concambio o da annullamento.

Le differenze da concambio derivano dall'aumento del capitale sociale della risultante effettuato a fronte delle azioni o quote da assegnare ai nuovi soci ed è dunque la differenza tra l'aumento di capitale sociale deliberato dall'incorporante, destinato in concambio ai soci dell'incorporata, e la quota di patrimonio netto contabile di quest'ultima di pertinenza dei suddetti soci. È da sottolineare che il sorgere di una differenza da concambio presuppone che la fusione avvenga tra soggetti indipendenti non legati da rapporti di partecipazione.

In alternativa, le differenze da annullamento derivano appunto dall'annullamento della partecipazione dell'incorporante nella/e incorporata/e e quindi rappresenta la differenza tra il valore della partecipazione nella incorporata iscritto nel bilancio dell'incorporante, che verrà annullato con la fusione, e la quota corrispondente del patrimonio netto contabile dell'incorporata. Quest'ultimo caso avviene con l'esistenza di due condizioni: la fusione deve avvenire per incorporazione e l'incorporante deve possedere all'atto della fusione una partecipazione nel capitale dell'incorporata.

È un'operazione straordinaria che vede il susseguirsi di più fasi.

Il procedimento inizia con la stesura del progetto di fusione che prende impulso dalla decisione dell'organo amministrativo, che deve redigere un progetto di fusione contenente tutti i dati dell'operazione.

Il contenuto del progetto è espressamente previsto dall'art.2501-ter e comprende la ragione sociale, la sede, l'atto costitutivo, le modifiche prodotte, il rapporto di cambio. Inoltre, deve essere depositato presso le sedi delle società e deve essere accompagnato da una relazione sulla congruità del rapporto di cambio effettuata da esperti nominati dal tribunale.

Successivamente c'è la fase della decisione della società, il momento in cui il progetto viene sottoposto ad approvazione dell'assemblea straordinaria che avviene trascorsi 30 giorni da quando il progetto è stato depositato nelle sedi delle società e trascorsi massimo 60 giorni dalla delibera, l'operazione di fusione verrà iscritta nel registro delle imprese.

La disciplina fiscale dell'operazione straordinaria di fusione risiede nell'articolo 172 TUIR che sottolinea nel primo comma la neutralità di tale operazione e in particolare dichiara che “non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate⁶¹”.

Ma in realtà, sotto il profilo fiscale, le questioni rilevanti in sede di fusione possono essere legate a:

- i profili fiscali connessi all'emersione delle cosiddette “differenze di fusione”;
- la possibilità per l'incorporante di “godere” delle perdite fiscali in capo all'incorporata;

⁶¹ Art. 172 DPR 917/86 e successive modifiche e integrazioni comma 1

- l'eventuale trattamento delle riserve in sospensione d'imposta presenti nel bilancio dell'incorporata.

Il secondo e il terzo comma disciplinano rispettivamente la non incidenza in capo alla società risultante da fusione o all'incorporante degli avanzi o disavanzi di fusione e il principio secondo cui il cambio delle partecipazioni d'origine non fa emergere nessun tipo di reddito in capo ai soci.

Inoltre, la società che risulta dalla fusione subentra in tutti i diritti e gli obblighi relativi alle imposte delle società fuse o incorporate alla data di effetto dell'operazione⁶². Successivamente, il comma 5 dell'art.172 Tuir, distingue le riserve derivanti dai bilancio delle società fuse e ne disciplina il destino nella società risultante.

Per quanto concerne le riserve libere, come la riserva straordinaria, la riserva legale, queste manterranno la loro natura anche successivamente all'atto di fusione in quanto non vi è nessun obbligo di ricostruzione, cosa che invece accade per le riserve in sospensione d'imposta le quali sono tassabili in ogni caso.

Un caso a parte riguarda le riserve in sospensione d'imposta tassabili sono in caso di distribuzione, le quali, come da disposizioni, devono essere ricostituite "se e nel limite in cui vi sia avanzo di fusione o aumento di capitale per un ammontare superiore al capitale complessivo delle società partecipanti alla fusione al netto delle quote del capitale di ciascuna di esse già possedute dalla stessa o da altre, concorrono a formare il reddito della società risultante dalla fusione o incorporante in caso di distribuzione dell'avanzo o di distribuzione del capitale ai soci⁶³".

La fusione ammette sempre il principio della retrodatazione fiscale e per tanto l'atto di fusione può stabilire che ai fini delle imposte sul reddito gli effetti della fusione decorrano da una data non anteriore a quella in cui si è chiuso l'ultimo esercizio di ciascuna delle società fuse o incorporate, o a quella in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della incorporante⁶⁴.

In tale modo, si abolisce la redazione di un bilancio di chiusura per l'incorporata per il periodo che va dall'inizio dell'esercizio a quello della fusione in quanto, a seguito, si avrà un bilancio d'esercizio unico, quello dell'incorporante e così si evita la

⁶² Art. 172 DPR 917/86 e successive modifiche e integrazioni comma 4

⁶³ Art. 172 DPR 917/86 e successive modifiche e integrazioni comma 5

⁶⁴ Art. 172 DPR 917/86 e successive modifiche e integrazioni comma 9

compensazione delle perdite dell'incorporata con gli utili dell'incorporante e viceversa per tale periodo.

Questa operazione può essere causa di fenomeno elusivo, ad esempio, qualora sia messa in atto una fusione che consenta di compensare redditi imponibili di una delle partecipanti con le perdite fiscali di un'altra partecipante alla fusione e vengono quindi a mancare le valide ragioni economiche per la fusione ovvero legate al conseguimento di obiettivi di carattere gestionale e legate alla volontà di riorganizzare degli assetti proprietari di un gruppo.

3.4 La scissione

La scissione è un'operazione tramite cui una società viene scissa in due o più nuove società, con una redistribuzione delle varie quote tra i vecchi soci e nasce con l'obiettivo di poter realizzare un miglioramento dell'organizzazione societaria, sia da un punto di vista oggettivo sia soggettivo.

Può essere di due tipi, in base al destino a cui andrà in contro la società scissa.

La scissione parziale è un'operazione mediante la quale la società che si scinde continua la propria attività, ma con un patrimonio ridotto. Una o più parti del suo patrimonio, infatti, confluiscono nella o nelle società beneficiaria o beneficiarie, già esistenti o di nuova costituzione.

I soci della società scissa ricevono, a fronte della diminuita consistenza del patrimonio sociale precedente alla scissione, azioni o quote della o delle società beneficiaria o beneficiarie in una misura che può essere:

- proporzionale alle rispettive partecipazioni;
- non proporzionale alle rispettive partecipazioni.

La scissione totale, invece, è un'operazione mediante la quale la società che si scinde cessa di esistere e le sue attività e passività confluiscono in due o più società beneficiarie, già esistenti o di nuova costituzione. I soci della società scissa ricevono azioni o quote delle società beneficiarie, in cambio di quelle possedute che si annullano, in una misura che può essere:

- proporzionale alle rispettive partecipazioni;
- non proporzionale alle rispettive partecipazioni.

Affinché si possa parlare di scissione totale, è necessaria la presenza di una pluralità di beneficiarie in quanto se ve ne fosse una sola già esistente si tratterebbe di una fusione per incorporazione, mentre se ne venisse costituita una ex novo si realizzerebbe una trasformazione della società scissa.

Per quanto riguarda avanzi e disavanzi da scissione, questi non sono fiscalmente rilevanti e si segue la procedura prima descritta per la fusione.

Invece, una particolarità di tale operazione rispetto alla fusione è rappresentata col momento di attribuzione ai soci delle partecipazioni nelle beneficiarie che nella scissione non presenta un annullamento automatico della partecipazione originaria, fenomeno che però avviene nella fusione per incorporazione.

Questo accade perché nella scissione parziale, il capitale della scissa potrebbe dimostrarsi non “intaccato” e per tanto la differenza tra le attività e le passività verrebbe integralmente girata a riserve nello stato patrimoniale della beneficiaria.

In questa peculiare situazione non avviene lo scambio delle partecipazioni originarie nella scissa con le partecipazioni nelle beneficiarie.

Anche un'operazione di scissione prevede delle “valide ragioni economiche” che spingono nella volontà di porre in essere tale riorganizzazione societaria e queste sono riconducibili a:

- ragioni spinte dall'obiettivo di determinati risultati gestionali, come ad esempio la volontà di competere sul mercato e quindi il ridimensionamento, la razionalizzazione dei cicli produttivi, riallocazione dell'attività economica e focalizzazione sul core business della società;
- ragioni circa la volontà di limitare gli effetti di un deterioramento dei rapporti fra i soci andando a separare la compagine sociale;
- ragioni legate alla volontà di una riorganizzazione degli assetti proprietari all'interno di un gruppo, magari familiare e ad esempio per finalità di passaggio generazionale;
- ragioni legate alla volontà di frazionare il rischio di impresa o separarlo dalla componente patrimoniale⁶⁵.

⁶⁵ ZANETTI E. (2012), “Elusione e abuso del diritto Profili generali e casistiche per conferimenti d'azienda, fusioni e scissioni”, Manuale delle operazioni straordinarie, Edizione Eutekne

La situazione di elusione in operazioni di scissione può mostrarsi sotto una duplice veste:

- tramite l'utilizzo della scissione come strumento per scorporare un certo aggregato patrimoniale così da poter procedere alla sua cessione sotto forma di partecipazione societaria;
- usando la scissione come strumento per disaggregare il patrimonio della scissa e assegnare ai soci singole parti di questo, senza transitare per un'operazione di liquidazione della scissa o di una permuta delle partecipazioni tra i soci come sarebbe giusto fare.⁶⁶

È importante sottolineare che se si è nel caso di una cessione sotto forma di partecipazioni di un complesso aziendale questa non risulta come fenomeno elusivo ma lo è invece la scissione prodromica realizzata attraverso la cessione di partecipazioni di singoli beni o meri aggregati patrimoniale.

Con la scissione prodromica, ritenuta in ogni caso elusiva dall'Agenzia delle Entrate⁶⁷, si trasformano le plusvalenze sui beni del patrimonio scisso in plusvalenze su partecipazioni societarie.

Un esempio di fenomeno elusivo in un'operazione straordinaria di scissione, può ricercarsi nella scissione immobiliare, quindi un'operazione dove il patrimonio della scissa viene suddiviso ed assegnato a una o beneficiarie preesistenti o NewCo con successiva assegnazione di azioni o quote delle società beneficiarie ai soci della prima. È chiaro il suo utilizzo come strumento di riorganizzazione aziendale e il suo essere caratterizzata sotto il profilo fiscale da una situazione di neutralità così come affermato dall'art. 173 D.P.R. n. 917/86 del Tuir.

Il carattere di per sé non elusivo è dimostrato dal dato che la scissione comporta una mera redistribuzione del patrimonio societario senza implicare casi di cessione di beni, di realizzo di plusvalenze o di minusvalenze.

Il problema, però, sorge quando un'operazione di fusione è seguita da una scissione parziale non proporzionale dalla quale appare chiaro il fine ultimo ed esclusivo di mera assegnazione individuale di beni ai soci.

⁶⁶ ZANETTI E. (2012), "Elusione e abuso del diritto Profili generali e casistiche per conferimenti d'azienda, fusioni e scissioni", Manuale delle operazioni straordinarie, Edizione Eutekne

⁶⁷ Risoluzione 2.10.2009 n.256/e

Le scissioni, per loro natura di operazione straordinaria, possono servire a creare apposite società c.d. “contenitore” nelle quali vengono appositamente trasferiti beni da alienare utilizzati poi per ricavare una conversione delle plusvalenze su singoli beni in plusvalenze su partecipazioni tramite successiva cessione delle azioni o quote.

Il fulcro del problema elusivo risiede nel fatto che, per essere escluso, devono emergere chiaramente dalle difese del contribuente le finalità riorganizzative a sostegno delle valide ragioni extrafiscali e la sostanza economica dell’operazione in esame. Bisogna quindi portare una duplice prova:

- da un lato l’impresa deve dimostrare la finalità dell’operazione posta in essere e il fatto che è propriamente una scissione e in particolare una scissione non elusiva;
- dall’altro, invece, l’Amministrazione finanziaria deve portare prove a sostegno dell’incoerenza delle combinate operazioni e l’utilizzo di strumenti giuridici non concordi con le normali logiche di mercato.

Nella prassi delle scissioni immobiliari ci sono tre Risoluzioni a supporto del fenomeno elusivo intrinseco in tali operazioni:

- la Risoluzione del 9 gennaio 2006 n. 5/E nella quale è stata analizzata una cessione parziale non proporzionale per effetto della quale a ciascuna beneficiaria era stato assegnato un certo numero di immobili e l’agenzia delle entrate, a seguito delle sue analisi, ha dichiarato che in base alle caratteristiche proprie di tale operazione tale scissione dimostrava di essere stata posta in essere esclusivamente per creare società contenitori che consentivano di assegnare ai soci parte degli immobili. In tale situazione è stato ritenuto che quest’uso distorto dell’operazione straordinaria di scissione fosse solamente finalizzato all’assegnazione dei beni ai soci e pertanto l’operazione risulta essere abusiva.
- La Risoluzione del 22 marzo 2007 nn.56/E e 57/E che all’opposto della precedente evidenzia la condizione essenziale affinché una scissione non sia considerata elusiva. In particolare nella n. 56/E/2007 L’Agenzia ha dichiarato che “l’operazione suddetta appare ... sostenuta da valide ragioni economiche in quanto finalizzata alla separazione di attività produttive che, a causa dei dissidi insorti tra i soci, non possono più essere esercitate congiuntamente⁶⁸” e che

⁶⁸ Risoluzione del 22 marzo 2007 nn.56/E

“l’operazione di scissione potrebbe assumere valenza elusiva qualora fosse preordinata alla successiva cessione delle quote della società scissa o della società beneficiaria, con l’esclusivo fine di spostare la tassazione dei beni di primo grado (il ramo aziendale ovvero gli immobili) ai beni di secondo grado (le partecipazioni) soggetti ad un più mite regime di tassazione”⁶⁹. Pertanto la scissione è individuata in un’ottica di una semplice fase intermedia di un processo più laborioso finalizzato a creare società contenitori E in questo modo i soci sarebbero in grado di beneficiare del regime di tassazione sui capital games meno oneroso rispetto a quello ordinario delle plusvalenze regolato dall’articolo 86 del Tuir.

- La Risoluzione del 2 ottobre del 2009 n.256/E, con la quale l’Agenzia delle Entrate ha confermato la propria posizione evidenziando che le valide ragioni economiche delle operazioni di scissione, con l’obiettivo di riorganizzare l’impresa con una maggiore efficienza, non devono necessariamente realizzare operazioni con atti o negozi giuridici fiscalmente più onerosi.

Pertanto, in conclusione, viene considerata dall’Amministrazione Finanziaria un’operazione di scissione elusiva non quella concepita in funzione dell’obiettivo di creare due complessi funzionanti in maniera autonoma ma quell’operazione che funge solo da fase intermedia ad un progetto più complesso finalizzato alla creazione di società beneficiarie c.d. contenitori destinati a contenere l’azienda o il suo ramo da trasformare successivamente in partecipazioni da far circolare.

3.5 Il conferimento d’azienda e la cessione di partecipazioni

Il conferimento d’azienda è un’operazione straordinaria mediante la quale un’azienda o un ramo aziendale vengono conferiti ad un soggetto giuridicamente diverso, già costituito o che si costituisce in occasione del conferimento stesso, il quale emette in contropartita “equity”, a favore della società che ha effettuato l’apporto.

È un’operazione di gestione straordinaria in quanto comporta una radicale riorganizzazione dell’attività produttiva dell’azienda stessa.

⁶⁹ Risoluzione del 22 marzo 2007 nn.56/E

Il termine azienda, in questo caso, va inteso nel senso giuridico di “complesso dei beni organizzati dall’imprenditore per l’esercizio dell’impresa⁷⁰” e costituisce comunque un complesso economico idoneo a produrre ricchezza.

Con l’operazione di conferimento totale d’azienda si scorpora da un’impresa, c.d. conferente, il complesso aziendale funzionante che viene conferito ad un’altra impresa, c.d. conferitaria, già in precedenza costituita o nata a seguito del conferimento stesso e in quest’ultimo caso sarà detta società NewCo. La differenza tra il conferimento e la cessione o acquisizione d’azienda risiede nel fatto che nella cessione totale d’azienda la società cedente non svolge più l’attività aziendale, che è appunto ceduta, né continua a controllarla ma rimane tuttavia in vita gestendo il corrispettivo dell’operazione, salvo che i Soci non ne deliberano la liquidazione.

Nel conferimento, invece, la conferente resta in vita come “holding” esercitando il controllo sull’azienda conferita grazie alla partecipazione di controllo nella conferitaria.

Le motivazioni alla base di un conferimento totale d’azienda possono essere:

- La costituzione ex-novo di una società nel caso in cui uno dei soci intenda conferire beni, facendo valutare a terzi l’entità del proprio apporto;
- la riduzione della dimensione aziendale per risolvere problematiche di decentramento di compiti e decisioni;
- la ristrutturazione finanziaria dell’impresa al fine di ottimizzare i flussi di credito;
- altre considerazioni di carattere fiscale.

Quelle invece del conferimento di un ramo d’azienda, oltre alle ultime due appena citate per il conferimento totale, possono essere:

- Isolamento di un settore in perdita;
- Diversificazione degli investimenti.

Per quanto riguarda il regime fiscale dell’operazione straordinaria di conferimento, questo si basa su due elementi fondamentali:

- il soggetto che conferisce;
- l’oggetto del conferimento.

⁷⁰ Art. 2555 del Codice civile

Secondo il regime fiscale se il soggetto che conferisce è persona fisica può conferire solo singoli beni mentre quello da applicare ad un soggetto imprenditore varia a seconda dell'oggetto conferito che se è rappresentato dal singolo bene è quello realizzativo. Se invece l'oggetto del conferimento è rappresentato da partecipazioni di controllo o di collegamento, il valore di realizzo sarà il maggiore tra il valore indicato dal conferente nel suo bilancio per le partecipazioni ricevute in cambio del conferimento e il valore assegnato alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del conferitario⁷¹.

Al fine di evidenziare un fenomeno elusivo legato all'operazione di conferimento d'azienda, è utile descrivere l'operazione di cessione utilizzata per il trasferimento di azienda il quale avviene sia mediante la cessione a titolo oneroso sia mediante la cessione del pacchetto di controllo tramite il passaggio di partecipazioni. Data la sua semplicità operativa, la cessione di partecipazioni è molto utilizzata e soggiace alla disciplina dei contratti di vendita siccome nella normativa del Codice civile non è ancora regolata.

Tale operazione di cessione di partecipazioni è preferita rispetto all'operazione di cessione d'azienda in quanto la sua tassazione è nettamente favorevole data la disciplina della *participation exemption* "pex", introdotta con la cosiddetta "riforma Tremonti" del 2003 con il D.lgs. 344/2003 e indicata all'art.87 del Tuir.

In questo regime, infatti, l'eventuale plusvalenza è imponibile ai fini Ires per un importo pari al 5% di quest'ultima ma al fine di poter essere applicata devono presentarsi quattro requisiti necessari che sono:

- il possesso ininterrotto delle partecipazioni dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione;
- le partecipazioni cedute devono essere state classificate nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso sotto la voce delle immobilizzazioni finanziarie;
- la società partecipata non deve essere residente in uno stato a fiscalità privilegiata almeno dall'inizio del terzo periodo di imposta anteriore al realizzo della plusvalenza;
- la società partecipata deve esercitare un'attività commerciale almeno dall'inizio del terzo periodo di imposta anteriore al realizzo della plusvalenza⁷².

⁷¹ Art.175 DPR 917/86

⁷² Art. 87 Tuir

Per quanto riguarda il trattamento fiscale, prima della Legge di Bilancio 2018, questo era differente a seconda del soggetto cedente e del tipo di partecipazione ceduta che veniva distinta in qualificata o non qualificata. Ma tale situazione imponente è cambiata dal 1° gennaio 2019 e ad oggi il trattamento fiscale è il medesimo e consiste in un'imposta sostitutiva nella misura del 26% alla quale assoggetta il valore della partecipazione ceduta.

Il carattere elusivo di un'operazione di conferimento d'azienda può ricercarsi nel fatto che successivamente al conferimento sussegue la cessione da parte del conferente dell'intera partecipazione da questi ricevuta in cambio nella società conferitaria⁷³.

Applicando tale procedura, il conferente riesce ad eludere le imposte dovute e invece che realizzare una plusvalenza da cessione d'azienda che è fiscalmente imponente al 100%, riesce a realizzare una plusvalenza da cessione di partecipazioni che è esente per il 95% è imponente solo per il 5% del totale.

Questo modalità di operazione, oltre ad essere rilevante sotto il profilo fiscale siccome genera un risparmio, risulta considerevole anche ai fini delle imposte d'atto in quanto il conferimento d'azienda è soggetta a quest'ultima in misura fissa mentre l'operazione di cessione d'azienda è soggetta ad imposte d'atto in misura proporzionale e la cessione delle partecipazioni non è soggetta in alcun modo ad imposte d'atto.

Lo schema dell'operazione conferimento d'azienda-cessione partecipazioni può generare due diverse situazioni, contrapposte tra loro, in quanto una è di carattere perfettamente lecito mentre l'altra è a forte rischio di contestazione fiscale.

Le due diverse situazioni si distinguono per la presenza o assenza di un passaggio che ha tutte le caratteristiche per essere definito "scelta artificiosa".

Il caso in questione è quello in cui all'operazione di conferimento-cessione venisse seguita una fusione per incorporazione della conferitaria nella società che ha acquisito la partecipazione e per tanto il risparmio d'imposta generato ai fini delle imposte d'atto da questo schema operativo potrebbe considerarsi realizzato mediante scelte

⁷³ ZANETTI E. (2012), "Elusione e abuso del diritto Profili generali e casistiche per conferimenti d'azienda, fusioni e scissioni", Manuale delle operazioni straordinarie, Edizione Eutekne

artificiose messe in atto appositamente al fine di conseguire risparmi altrimenti indebiti.

Con la mancanza di un'operazione straordinaria di fusione successiva, il risparmio è da ritenersi perfettamente legittimo in quanto la scelta di conferire prima l'azienda e solo successivamente cedere la partecipazione è alternativa alla scelta di costituire prima una NewCo conferendo finanza e poi acquistare l'azienda⁷⁴.

Come detto poco sopra, l'operazione di cessione d'azienda è di per sé maggiormente dispendiosa in quanto implica il pagamento di una imposta proporzionale.

Per tanto, è stato riconosciuto all'Amministrazione finanziaria dall'articolo 20 del Testo Unico del Registro il potere di riqualificare come cessione di azienda la combinazione delle operazioni successive di conferimento di azienda e la successiva cessione delle quote.

Secondo questa disposizione, l'Amministrazione finanziaria, chiara la situazione di operazione artificiosa ed elusiva, deve assoggettare all'operazione la più gravosa imposta proporzionale prevista per gli atti traslativi in quanto da tali atteggiamenti viene chiaramente evidenziata la finalità elusiva insita nell'effettuare siffatto tipo di operazione invece che propriamente una cessione di azienda⁷⁵.

La giurisprudenza però ha definito tale impostazione come priva di fondamento se si tiene in considerazione la nuova disciplina sull'abuso del diritto contenuta nell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente.

A tal proposito, al fine di apportare un chiarimento a dubbio in esame, la Legge di Bilancio 2018 ha riformulato l'art. 20 Tuir ed ha stabilito che l'imposta di registro deve essere applicata *“sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extra testuali e dagli atti ad esso collegati”*.

In conclusione quindi, con questa modifica, si conferma che il conferimento d'azienda della società seguito dalla vendita di tutte le quote della società medesima non può essere identificato come una vendita d'azienda se i soggetti titolari dell'operazione dimostrano la sussistenza del duplice interesse economico:

- da parte del cedente che è quello di conferire l'azienda e successivamente di cedere le quote;

⁷⁴ in cui il conferimento-cessione venisse seguito dalla fusione per incorporazione della conferitaria nella società acquirente la partecipazione.

⁷⁵ “Legge di Bilancio 2018: la nuova formulazione dell'art. 20 del D.P.R. 131/1986”

- dall'altra dell'acquirente che è quello di prendere possesso solo delle quote e manifesta la mancata volontà di gestire l'azienda.

Conclusioni

Questo elaborato nasce con l'obiettivo di sviluppare una piena ed esaustiva sintesi su quello che si manifesta come un problema fortemente caratterizzare e distorsivo della fiscalità italiana ed internazionale:
l'elusione fiscale.

Nel primo capitolo, partendo dalle basi della fiscalità nazione e quindi dal nostro sistema impositivo, si è andata ad affrontare, nel complesso e nelle sue molteplici sfaccettature, la pianificazione fiscale aggressiva.

A seguito di una generale illustrazione del sistema tributario italiano, si è partiti da una semplice differenza di quali dovrebbero essere i comportamenti propri del contribuente e quali in vece non dovrebbero essere adottati da quest'ultimo.

Da ciò si è giunti ad evidenziare le caratteristiche proprie dell'elusione e quali sono le tradizionali forme di contrasto al fenomeno, fino ad arrivare, per confronto, a distinguerlo dall'evasione fiscale e dal lecito risparmio d'imposta, fenomeni agli estremi l'uno dall'altro.

Continuando con la lettura, al secondo capitolo, si è andati a ricostruire quella che è stata la storia e l'evoluzione del fenomeno elusivo, dei primi approcci al riguardo, di una prima normativa generale di contrasto, fino a giungere ad una legge che permette allo Stato di difendersi dai comportamenti abusivi e dà al contribuente modo di difendersi a sua volta in caso di errori.

Il capitolo conclusivo, infine, ha lo scopo di delineare le peculiarità, le funzioni e gli obiettivi delle operazioni straordinarie di impresa e tramite loro analisi ci ha permesso di dare uno spunto di riflessione sulle casistiche elusive intrinseche nella loro natura, di come il contribuente sfrutta con comportamenti illeciti le loro agevolazioni e mettere in atto raggiri per trarne benefici indebiti anche a livello societario.

L'obiettivo dei Governi dovrebbe essere quello di mettere in campo soluzioni in un breve periodo di una tassazione che distribuisca equamente il peso impositivo e la ricchezza così da trasformare una situazione di corretta contribuzione, situazione che appare utopica, in una realtà concreta e tangibile.

Un contesto positivo dove le condizioni di vita prosperano e pianificazione fiscale aggressiva non risulta essere altro che un problema a carattere marginale.

Le caratteristiche, le discipline e l'evoluzione della normativa riguardante la pianificazione fiscale aggressiva ed in particolar modo dell'elusione fiscale fin qui descritte, permettono di comprendere la situazione in cui versiamo e come tanti cittadini percepiscono l'imposizione fiscale.

Sicuramente la questione a livello italiano è complicata, per ragioni politico-sociali e per culture, ma un primo passo dei regolatori potrebbe essere quello di garantire ai contribuenti che le somme provenienti dal carico fiscale verranno impiegate in progetti di crescita economica, in vista di un miglioramento generale delle condizioni di vita di tutta la popolazione e dimostrare con fatti concreti successivi che possono fidarsi delle promesse dello Stato.

In conclusione, ritengo che bisognerebbe educare i cittadini e spronarli al pagamento di quanto effettivamente dovuto allo Stato fino al raggiungimento della consapevolezza che tramite la sana e corretta contribuzione si può nettamente migliorare la situazione attuale, garantire una spesa minore a tutti, equamente distribuita e offrire un futuro meno gravoso alle generazioni che verranno.

“Mi piace pagare le tasse. Grazie ad esse, acquisto civilizzazione!”
- Oliver Wendell Holmes Jr.

Mi piacerebbe terminare il mio elaborato con questa semplice affermazione con la speranza che presto diventi motto e credenza di tutti e che le leggi a contrasto dei comportamenti illeciti e abusivi servano solo da contorno.

Bibliografia e Sitografia

ZANETTI E. (2012), “Elusione e abuso del diritto Profili generali e casistiche per conferimenti d’azienda, fusioni e scissioni”, Manuale delle operazioni straordinarie, Edizione Eutekne;

POTITO, L., 2009. Le operazioni straordinarie nell’economia delle imprese, Giappichelli, Torino;

FALSITTA, G., 2014. Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia. CEDAM, Padova;

FANTOZZI, A., PAPARELLA, F., 2014. Lezioni di diritto tributario dell’impresa. CEDAM, Padova;

P. VALENTE, Contrasto all’elusione fiscale internazionale: il recepimento della Direttiva ATAD I e successive modifiche, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2018, fasc. 12;

P. PIANTAVIGNA, Abuso del diritto fiscale nell’ordinamento europeo, Giappichelli, 2011;

C. GLENDI, C. CONSOLO, A. CONTRINO, Abuso del diritto e novità sul processo tributario, IPSOA;

G. ZOPPINI, Fattispecie e disciplina dell’elusione nel contesto delle imposte reddituali, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, cit.;

M. ANDRIOLA, La dialettica tra aggiramento e valide ragioni economiche, in una serie di ipotesi applicative della norma antielusiva, in *Rass. Trib.*;

D. STEVANATO, Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, n. 5;

S. CIPOLLINA, La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell’elusione fiscale, Padova, 1992, cit.;

P. PISTONE, Abuso del diritto ed elusione fiscale, Padova, 1995;

G. MELIS, L’interpretazione nel diritto tributario, Cedam, 2003;

R. LUPI, L’elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali, in *Rassegna tributaria*, 1994;

G. ZIZZO, Abuso del diritto, scopi di risparmio di spesa e collegamento negoziale, in Rassegna tributaria, 2008, fasc. 3;

G. DI VETTA, Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie penale, in E. MARZADURI, A. DI MARTINO, A. GIOVANNINI, Trattato di diritto tributario sanzionatorio, Cedam, Torino, 2016;

A. CONTRINO, Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto;

F. RAU, Aspetti peculiari dell'elusione fiscale, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2015.

<http://luckmar.blogspot.com/2020/02/appunti-sul-bilancio-dello-stato.html>

http://learningsources.altervista.org/Effetti_microeconomici_imposte.htm

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/istanze/scheda-interpello/tipologie-di-interpello/interpello-ordinario>

<https://www.fiscoetasse.com/rassegna-stampa/28964-contrasto-allevasione-fiscale-nuove-misure-di-monitoraggio-fiscale-dal-1-ottobre-2020.html>

<https://www.dirittoconsenso.it/2020/04/28/il-diritto-di-interpello/>

<https://fiscomania.com/scissione-immobiliare/>

<https://www.fiscoetasse.com/normativa-prassi/12719-lotta-all-elusione-fiscale-attuazione-della-direttiva-ue-2016-1164.html>

https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/17/DOSSIER/0/1036138/index.html?part=dossier_dossier1-sezione_sezione31-h2_h216