Giovambattista Palumbo

Fisco 3.0

Le nuove sfide dell'evasione fiscale e una proposta politica

FrancoAngeli

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati
possono consultare il nostro sito Internet: *www.francoangeli.it* e iscriversi nella home page
al servizio “Informatemi” per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

Giovambattista Palumbo

Fisco 3.0

Le nuove sfide dell'evasione fiscale e una proposta politica

FrancoAngeli

Copyright © 2017 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito www.francoangeli.it.

INDICE

Premessa	pag.	7
1. Evasione, elusione e abuso del diritto	»	11
1.1. Come nasce il concetto di abuso del diritto?	»	12
1.2. La giurisprudenza comunitaria e nazionale	»	14
1.3. Il divieto dell'abuso del diritto in funzione di norma antielusiva generale	»	17
1.4. Conclusioni	»	18
2. Fisco e Internet	»	21
2.1. Il gioco on line illegale	»	21
2.2. I centri di trasmissione dati e le scommesse illegali	»	23
2.3. Videogiochi on line, app e *youtubers*	»	25
2.4. La *digital tax* o *web tax*	»	33
2.5. La *sharing economy*	»	41
3. Nuove misure di contrasto all'evasione	»	44
3.1. La tassazione dei proventi illeciti	»	44
3.2. Il contrabbando di tabacco	»	50
3.3. La *voluntary disclosure*	»	52
3.4. Le frodi Iva	»	55
4. Fiscalità ambientale	»	57
4.1. La nuova Robin Tax	»	57
4.2. Le *green taxes*	»	59
4.3. Canoni e *royalties* settore petrolifero	»	61

5. La nuova economia sommersa pag. 65
5.1. *Hawala* » 65
5.2. Bitcoin » 69

6. I paradisi fiscali » 72

7. La cooperazione internazionale » 81
7.1. La lista Falciani » 81
7.2. La lista Pessina » 89

8. Finanza islamica e fisco » 97

9. Proposte: come trovare 20 miliardi di Euro senza aumentare la pressione fiscale » 103
9.1. La tassazione delle vincite da gioco on line illegale » 105
9.2. La tassazione dei centri trasmissione dati e delle scommesse illegali » 108
9.3. La tassazione dei videogiochi online, delle app e degli *youtubers* » 109
9.4. La tassazione dei proventi illeciti » 110
9.5. Misure di contrasto al contrabbando di tabacco » 112
9.6. La famigerata *digital tax* o *web tax* » 113
9.7. La tassazione della *sharing economy* » 121
9.8. Procedure di *voluntary disclosure* permanente » 123
9.9. Il contrasto alle frodi Iva » 126
9.10. La nuova Robin Tax » 133
9.11. Varie proposte in materia di *green taxes* » 138
9.12. Canoni e *royalties* del settore petrolifero » 139
9.13. La riforma della giustizia tributaria » 140
9.14. Conclusioni » 156

10. Riflessioni finali » 157
10.1. Ciò che sarebbe giusto pagare e ciò che deve essere pagato » 157
10.2. Il contrasto all'evasione ci salverà dalla crisi » 158
10.3. Discutere di fisco aiuta il confronto » 159
10.4. Crisi ed evasione fiscale » 161
10.5. Follie fiscali e altre amenità » 162

PREMESSA

Secondo i dati più ottimisti l'evasione fiscale ammonterebbe oggi a circa 150 miliardi di Euro all'anno, con un'economia sommersa pari ad almeno il 20% del prodotto interno lordo.

A sentire questi numeri appare chiaro come qualsiasi analisi in ordine alle misure economiche da adottare per risollevare il Paese non possa prescindere dal realizzare un'efficace lotta all'evasione fiscale.

Il contrasto all'evasione fiscale e l'ingiustizia della pressione fiscale troppo elevata, peraltro, non vanno confusi. Sull'ingiustizia della pressione fiscale, infatti, la politica sarà chiamata a trovare rimedi (o meglio, dovrà trovare rimedi), anche sollecitata dalle legittime proteste di chi paga eccessive tasse (soprattutto in confronto ai servizi pubblici che ottiene in cambio).

Sul contrasto all'evasione fiscale e soprattutto sulla condanna di chi la pratica, invece, non esiste e non può esistere alcuna legittima protesta.

L'evasione fiscale, infatti, non solo è ingiusta, perché agisce contro gli altri cittadini che le tasse le pagano (o comunque non possono evaderle, come nel caso dei dipendenti), ma, soprattutto, al di là di giudizi morali o etici, è illegale, cioè contro la legge, la base cioè della nostra comunità e del nostro vivere quotidiano.

L'evasione fiscale è però senz'altro un fenomeno complesso, che si sviluppa e alimenta in un contesto spesso connesso alle attività ed agli interessi della criminalità organizzata.

Si va infatti dall'evasione classica della contabilità in nero e dei ricavi non dichiarati, agli illeciti rimborsi, alle grandi frodi di rilevanza comunitaria con operazioni inesistenti e società cartiere, alle esterovestizioni nei paradisi fiscali.

Tutto questo è illegale.

Una cosa è certa, in questo momento di crisi finanziaria ed economica possiamo pensare e citare tutte le teorie economiche del mondo ed apprestare tutti i rimedi del caso a favore delle imprese, a favore delle famiglie, a favore di tutti.

Ma senza una seria lotta all'evasione si va poco lontano.

La lotta all'evasione fiscale, dunque, al di là dei tanti, spesso sterili, dibattiti accademici dei "guru" dell'economia mondiale e nazionale, resta il solo, immediato, tangibile e soprattutto realizzabile, strumento per abbassare la pressione fiscale.

Le due cose non sono antitetiche, ma strettamente collegate.

Perché il Signor Rossi possa continuare a mandare avanti la sua azienda, a contribuire allo sviluppo dell'economia italiana e a mantenere le famiglie dei propri dipendenti senza dover versare al fisco tutto ciò che guadagna dal suo sudato lavoro, rischiando la chiusura della stessa impresa, necessariamente il Signor Bianchi, vicino di casa del Rossi, ma (fiscalmente e fittiziamente) residente a Montecarlo, dovrà versare in Italia quanto dovuto in base alla sua capacità contributiva.

Perché la società "E io Pago" S.r.l., che, immaginiamo, produca stringhe per scarpe, possa continuare a resistere sul mercato, alla società "E io non pago" S.r.l., del gruppo "Chi se ne frega" S.p.A., la cui controllante (gestita dagli stessi soci della controllata) ha sede alle Cayman, non potrà più essere consentito, con il fine di dirottare alle Cayman i relativi utili di impresa, di acquistare i componenti delle stringhe dalla stessa controllante estera al doppio del prezzo che invece paga la "E io pago" S.r.l. (con dirottamento dei ricavi nel paradiso fiscale ed abbattimento del reddito imponibile dell'impresa italiana).

Sarebbe come far giocare una partita di calcio in 11 contro 22.

Dov'è in questo caso la libera concorrenza?

Perché la società "Tartassata" S.r.l., che, immaginiamo, vende computer al prezzo di 1.000, non debba chiudere per mancanza di clienti, alla società "Furba" S.r.l., non potrà essere consentito di vendere i medesimi articoli a 800, perché magari li ha acquistati dalla società "Inesistente" S.r.l., mera cartiera, con rappresentante legale e sede fittizi e che, non versando mai l'Iva (dato che il giorno dopo la vendita chiude e che, comunque, non c'è nessuno a cui andarla a chiedere) può fare un prezzo di vendita "scontato" (dell'Iva non pagata) del 22%.

Come è possibile dunque pensare di abbassare la pressione fiscale, di mantenere (e anzi incrementare) la qualità dei servizi pubblici, di sostenere le grandi opere e infrastrutture, di incentivare le imprese con agevolazioni,

senza poter contare su quei 150 miliardi di euro, illegittimamente sottratti alle casse dello Stato?

E questo senza neppure considerare (ma nel libro cercheremo di farlo) il problema della tassazione dei proventi illeciti.

Perché, del resto, tassare (soltanto) quanto incassato in nero dall'idraulico e non tassare invece anche quanto incassato dallo spacciatore, dallo sfruttatore di prostitute, dall'estorsore, dall'usuraio, dal corrotto?

Contrasto all'evasione fiscale e contrasto alla criminalità, del resto, sono due facce della stessa medaglia.

E la necessità di unire il contrasto all'evasione fiscale e quello alla criminalità organizzata, intenta a riciclare i proventi dei propri reati, non è certo idea nuova.

A parte il leggendario caso di Al Capone (arrestato, alla fine, non per le centinaia di omicidi commessi, ma per evasione fiscale), infatti, non può non citarsi il pensiero del Capitano Bellodi, ne *Il giorno della civetta* di Sciascia, il quale, durante l'interrogatorio di don Mariano Arena, si trova ad affermare che «*bisogna sorprendere la gente nel covo dell'inadempienza fiscale come in America. Ma non soltanto le persone come Mariano Arena; e non soltanto qui in Sicilia. Bisognerebbe, di colpo, piombare sulle banche; mettere mani esperte nelle contabilità, generalmente a doppio fondo, delle grandi e delle piccole aziende; revisionare i catasti. E tutte quelle volpi che stanno a sprecare il loro fiuto dietro le idee politiche* […] *sarebbe meglio si mettessero ad annusare intorno alle ville, le automobili fuori serie, le mogli, le amanti di certi funzionari: e confrontare quei segni di ricchezza agli stipendi, e tirarne il giusto senso. Soltanto così ad uomini come don Mariano comincerebbe a mancare il terreno sotto i piedi*».

Le cose oggi non stanno molto diversamente.

Le volpi, le amanti, le ville, sono sempre lì. E lo strumento invocato dal Capitano Bellodi oggi si chiama redditometro.

A dimostrazione che la letteratura anticipa quasi sempre il diritto.

1. EVASIONE, ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO

In questi ultimi anni si è potuto assistere ad una notevole crescita del livello qualitativo dell'evasione e dell'elusione fiscale. Sempre più spesso la "battaglia" tra Fisco e contribuente si basa sulla corretta interpretazione delle norme.

Oggi infatti l'evasione "brutale" sta lasciando il campo alla elusione raffinata e all'abuso del diritto, appannaggio non solo dei grandi gruppi societari, ma anche delle piccole e medie imprese e dei contribuenti persone fisiche.

L'estremo tecnicismo della normativa interna consente a chiunque operazioni di interpretazione fiscale, che consentono l'aggiramento di norme, che, nella mente del legislatore, erano nate con tutt'altro scopo e finalità.

Tali operazioni sono del resto appannaggio anche della criminalità organizzata, che le sfrutta non solo a fini di evasione fiscale, ma anche per rilevare (tramite società-schermo residenti in paradisi fiscali) rilevanti quote dell'economia reale.

Il contrasto a tali tipi di fenomeni non è dunque "solo" una questione di maggiori introiti per le casse dell'erario nazionale, ma anche una questione di ordine pubblico.

La tendenza all'elusione, generalmente intesa, è un atteggiamento "naturale" dell'uomo in quanto *soggetto economico*. Come tale egli tende ad assumere quei comportamenti che implicano un minor sacrificio per raggiungere il massimo guadagno.

Ogni persona è portata ad agire in base a un calcolo "costi-benefici", che comporta il minor impegno (nel nostro caso, patrimoniale) possibile.

Dal punto di vista giuridico (e in particolare fiscale), oltre che da un punto di vista *latu sensu* etico, però, l'elusione (e l'abuso, come evoluzione del concetto) è un fenomeno che non può essere consentito, perché contrario ai principi dell'ordinamento tributario e causa di evidenti distorsioni sostanziali, sia sul piano economico che sociale.

Non esiste tuttavia una definizione condivisa del concetto di elusione e l'avvento della "nuova" fattispecie dell'abuso del diritto ha forse contribuito a rendere la sua esatta individuazione ancora più complicata.

Vi possono essere, del resto, fattispecie contigue e non sempre facilmente distinguibili, quali, per esempio, oltre all'abuso del diritto, l'evasione, la simulazione e l'interposizione fittizia di persona. Fattispecie che, in talune occasioni, possono sfociare in vere e proprie frodi fiscali.

L'elusione fiscale e l'abuso del diritto (oggi, anche normativamente, uniti in un'unica fattispecie definitoria) si differenziano peraltro nettamente dall'evasione fiscale.

L'evasione è determinata dal volontario e diretto inadempimento di una pretesa tributaria già compiutamente sorta e perfezionata in base a specifiche disposizioni legislative.

Con l'evasione fiscale i soggetti passivi si sottraggono dunque all'obbligo di corrispondere le imposte, violando la legge e spesso utilizzando documentazione materialmente e/o ideologicamente falsa (nel qual caso si ha non solo evasione, ma anche frode).

Il confine tra evasione ed elusione non è però sempre ben individuabile.

Lo scopo, infatti, è pur sempre lo stesso: la sottrazione al proprio obbligo di contribuzione alle spese pubbliche in ragione del principio di capacità contributiva.

Ciò che cambia è solo il metodo di perseguimento di tale scopo illecito: diretto nel caso dell'evasione (mediante l'occultamento dei redditi), indiretto nel caso dell'elusione, che, in sostanza, si verifica quando il soggetto passivo d'imposta si sottrae all'imposta con la "dissimulazione" della propria capacità contributiva.

1.1. Come nasce il concetto di abuso del diritto?

Negli ultimi anni abbiamo senz'altro assistito ad un processo di deterioramento del sistema fiscale nazionale.

I motivi sono di varia natura: un peso importante va attribuito a una produzione normativa che è in continuo divenire, prevalentemente per esigenze di gettito (fatto questo che ha indotto ad introdurre regole impositive non sempre sistematicamente coordinate), oltre che ad una attività interpretativa della pubblica amministrazione, sollecitata anche dagli interpelli dei contribuenti, altrettanto pletorica, spesso indirizzata al caso specifico e non sempre inquadrabile a sistema.

In tale contesto il concetto di abuso del diritto è dunque nato come argine avverso operazioni di singoli contribuenti che tale asistematicità cercavano di sfruttare a loro vantaggio.

Fino agli anni Novanta, del resto, si riteneva del tutto assente dall'ordinamento tributario una clausola generale antielusiva: la reazione all'elusione veniva affidata ad una moltitudine di norme antielusive specifiche, che predefinivano la fattispecie da considerare elusiva e di cui disconoscere gli effetti.

Fu dunque una novità l'introduzione di una nozione generale di elusione ad opera dell'art. 10, della legge n. 408/1990, il quale, pur limitandone l'applicazione solo a particolari fattispecie – quali le operazioni di aggregazione azienda e di riduzione del capitale – definì come elusive le operazioni poste in essere allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta.

Le innovazioni introdotte successivamente, sul finire degli anni novanta, con la riformulazione del nuovo art. 37 bis, del d.p.r. n. 600, non intendevano modificare questo approccio, ma chiarire il concetto di fraudolenza: la frode fiscale, secondo questa nuova definizione, non doveva necessariamente rispondere ad un concetto penalistico di fraudolenza, non articolandosi cioè, nell'impiego di artifizi o raggiri per ottenere vantaggi tributari; essa andava più semplicemente colta in quegli atti, fatti e negozi anche collegati fra loro, privi di valide ragioni economiche, che risultano diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario al fine di ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti.

Era dunque evidente l'intenzione di individuare in questo modo una disciplina ai fini tributari simile a quella che, in sede civilistica, detta l'art. 1344 c.c. sul contratto in frode alla legge.

Così come, in sede civile, costituisce negozio in frode alla legge quello che si pone come mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa, utilizzando non la simulazione, ma la combinazione, in vario modo, degli stessi elementi oggettivi del modello negoziale regolato dalla norma, così, pure in sede fiscale, costituisce operazione in frode alle regole impositive quella che non viola direttamente, ma aggira obblighi e divieti, ottenendo in questo modo vantaggi che altrimenti sarebbero stati indebiti.

In un tale contesto costituisce dunque elemento essenziale della frode, prima ancora che l'analisi delle ragioni economiche dell'operazione, l'accertamento di un effettivo aggiramento di obblighi e divieti, cioè l'acclaramento di un'effettiva violazione della *ratio* del sistema fiscale, dalla quale scaturisca un'applicazione della norma in modo non corretto rispetto alla esatta esplicazione della capacità contributiva.

Occorre, cioè, che risultino violati i principi fondamentali dell'ordinamento.

Come è noto, comunque, la Suprema Corte ha abbandonato la linea argomentativa che aveva sviluppato nel 2005 e che si incentrava sulla nullità per difetto di causa, o per causa illecita, dei contratti conclusi solo per finalità fiscali (il riferimento era, in particolare, ai contratti *dividend washing* e *dividend stripping*)[1].

Conclusivamente, possono formularsi le seguenti considerazioni:

- non c'è dubbio che il nostro ordinamento fiscale, come gli ordinamenti degli altri Stati, deve essere in grado di reagire ai comportamenti elusivi dei contribuenti, tanto più che questi comportamenti stanno assumendo forme e contenuti sempre più sofisticati;
- è necessario, tuttavia, che questa reazione non si trasformi in una disapplicazione *ad nutum* delle regole impositive scritte;
- l'abuso del diritto è ravvisabile nelle operazioni che aggirano i principi fondamentali dell'ordinamento fiscale e che risultano sostanzialmente mancanti di valide ragioni economiche, anche se non c'è dubbio che il giudizio sulle valide ragioni economiche, affidato *ex post* al verificatore o all'organo giudicante, potrebbe rivelarsi piuttosto difficoltoso, sia da un punto di vista probatorio (potendo essere dimostrato al più in via presuntiva), sia per l'assenza di indicazioni normative e canoni ermeneutici sulla definizione del concetto di "valide ragioni economiche";
- per individuare l'abuso del diritto occorre in ogni caso analizzare il contenuto complessivo dell'operazione, che si presenta, di regola, conforme alle applicazioni formali della norma, ma sostanzialmente, produce vantaggi contrari ai suoi obiettivi.

1.2. La giurisprudenza comunitaria e nazionale

Con la sentenza del 21 febbraio 2006, emessa nella causa C-255/02 (c.d. sentenza Halifax), la Corte di Giustizia delle Comunità Europee ha esaminato, ai fini della compatibilità con la normativa comunitaria relativa all'imposta sul valore aggiunto, una serie di operazioni collegate tra loro, poste in essere da diversi soggetti al fine di fruire di vantaggi fiscali altrimenti non conseguibili.

[1] Si vedano le sentenze della Cassazione 21 ottobre 2005, n. 20398, e 14 novembre 2005, n. 22932.

Tale sentenza rappresenta, potremmo dire, la madre di tutte le sentenze nell'individuazione del concetto di abuso del diritto.

L'affermazione da parte dei giudici comunitari di una generale clausola antiabuso immanente nel sistema della sesta direttiva, che consente di perseguire determinati comportamenti dei contribuenti al fine di combattere frodi e abusi, faceva del resto sì che la stessa integrasse il contenuto della direttiva medesima e risultasse, quindi, anch'essa direttamente applicabile negli ordinamenti nazionali.

In ordine agli effetti dell'abuso di diritto, peraltro, la Corte di Giustizia ha affermato che l'elusione in sé non incide sulla qualificazione dell'operazione ai fini Iva, né sulla qualificazione giuridica del contratto in essere tra le parti come interposizione, ma si riflette (solo) sul trattamento fiscale dell'operazione medesima.

Successive sentenze hanno comunque ancor meglio chiarito ed integrato quanto già esaustivamente enunciato dalla sentenza Halifax[2].

L'affermazione da parte della Corte di Giustizia dell'immanenza della clausola anti-abuso nei principi dell'Iva è stata poi fatta propria anche dalla Corte di Cassazione, che, già nella sentenza n. 10352 del 5 maggio 2006[3], ha fatto espresso rinvio ai principi fissati con la citata sentenza Halifax.

Tali principi sono stati quindi ancora approfonditi con la sentenza Cass., sez. trib., 17 ottobre 2008, n. 25374, pronunciata a seguito della rimessione degli atti da parte della Corte di Giustizia, sez. II, sent. 21 febbraio 2008, causa C-425/06.

Nei motivi della decisione, tra l'altro, la Cassazione:

- afferma che la figura dell'abuso del diritto costituisce un mezzo di contrasto all'elusione fiscale, avente un carattere di strumento di accertamento semplificato per l'amministrazione, il quale, come avviene per tutti i meccanismi presuntivi, non impedisce l'uso di strumenti più penetranti, e con il quale si fanno valere le categorie di patologie negoziali, quale anche la nullità nelle sue varie ipotesi (causa illecita o

[2] Sentenza "Cadbury Schweppes" C-196/04 del 12 settembre 2006 e sentenza "Part Service" C-425/06 del 21 febbraio 2008.

[3] È da sottolineare che la sentenza n. 10352 in esame è per certi versi, speculare, nell'ambito delle imposte indirette a quelle pronunciate dalla stessa Cassazione nell'ambito dell'imposizione diretta in materia di *dividend washing* (sentenze 29 aprile 2005, n. 20398, depositata il 21 ottobre 2005, e 25 ottobre 2005, n. 22932, depositata il 14 novembre 2005), con cui il giudice di legittimità ha affermato che gli atti, i fatti o i negozi, anche collegati tra loro, privi di uno scopo economico e che portino alle parti esclusivamente un vantaggio fiscale sono nulli in quanto difettano di causa. È evidente, in tali sentenze, la netta condanna della Suprema Corte nei confronti delle pratiche elusive poste in essere al solo scopo di ottenere un risparmio di imposta, effettuando operazioni prive di valide ragioni economiche.

inesistente, motivi illeciti, frode alla legge, simulazione). La contiguità del fenomeno a quelli della simulazione e della frode, non deve peraltro portare ad una confusione dei due concetti;

- ribadisce che lo strumento dell'abuso del diritto deve essere utilizzato dall'amministrazione finanziaria con particolare cautela, dovendosi sempre tener conto che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative che consentano un minor carico fiscale costituisce esercizio della libertà d'impresa e della libera iniziativa economica, nel quadro delle libertà fondamentali riconosciute dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario. L'approccio dell'amministrazione finanziaria in materia deve essere quindi pragmatico, dovendosi rilevare che l'evoluzione degli strumenti è necessariamente collegata alle rapide mutazioni della realtà economico – finanziaria, nella quale possono trovare spazio forme nuove, non strettamente legate ad una angusta logica di profitto della singola impresa;
- chiarisce l'affermazione contenuta nella sentenza n. 10257/2008, secondo cui l'onere di dimostrare che l'uso della forma giuridica corrisponde ad un reale scopo economico, diverso da quello fiscale, incombe al contribuente. La Corte rileva che l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombe all'amministrazione finanziaria, la quale non potrà certamente limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta.

L'operazione deve essere quindi valutata secondo la sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili, o assolutamente irrilevanti, rispetto alla finalità di conseguire un risparmio d'imposta.

Il *proprium* del comportamento abusivo consiste del resto proprio nel fatto che, a differenza delle ipotesi di frode, il soggetto ha posto in essere operazioni reali, assolutamente conformi ai modelli legali, senza rappresentazioni false o incomplete della realtà (se non nei fini).

Secondo la giurisprudenza della Corte di legittimità[4], inoltre, la fonte di tale principio va rinvenuta non (solo) nella giurisprudenza comunitaria, quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano.

[4] Si vedano a tal proposito le sentenze della Cassazione, SS.UU., nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008 e n. 15029 del 26 giugno 2009.

E, in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) e di progressività (art. 53, comma 2, Cost.), 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 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 alcune specifiche disposizioni, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.

1.3. Il divieto dell'abuso del diritto in funzione di norma antielusiva generale

Parte della dottrina confutava, tuttavia, l'esistenza di un principio generale di divieto dell'abuso di diritto immanente all'ordinamento tributario e tra gli argomenti che adduceva a sostegno della propria tesi richiamava l'attenzione sul fatto che il sistema normativo prevedeva già espressamente una disposizione generale antielusiva in materia di imposte sui redditi, contenuta nell'art. 37 bis del d.p.r. n. 600/1973 e che tale norma individuava, una per una, le fattispecie interessate dalla disciplina antielusiva (tipicità delle figure elusive).

In base a tale tesi non sarebbe stato dunque possibile individuare, in via giurisprudenziale, una forma di elusione fiscale non tipizzata.

Aderendo a tale impostazione si sarebbe però dovuto allora riconoscere, di fatto, una sorta di franchigia fiscale per quei comportamenti palesemente elusivi, i quali, seppur esclusivamente diretti ad ottenere indebiti vantaggi fiscali e privi di valide ragioni economiche o dalle ragioni economiche del tutto marginali, non erano stati tuttavia espressamente individuati dal legislatore all'interno della fattispecie tipizzate di cui al citato art. 37 bis.

Ciò premesso, era comunque evidente che (come poi fatto) sarebbe stato utile introdurre nell'ordinamento fiscale italiano una norma di sistema, che a maggiore chiarezza, nell'affermare l'esistenza di un principio generale di divieto di abuso di diritto, disciplinasse il relativo procedimento di accertamento. Soprattutto, al fine di estendere, per tutti i controlli che avessero ad oggetto fenomeni elusivi, le maggiori garanzie e tutele assicurate ai contribuenti dal particolare procedimento di cui all'art. 37 bis citato.

1.4. Conclusioni

Il perno dell'abuso del diritto consiste, in conclusione, nell'individuazione del vantaggio fiscale illegittimamente raggiunto solo grazie all'aggiramento delle norme o, meglio, solo grazie alla formale predisposizione di operazioni non "fisiologiche".

Onere dell'amministrazione finanziaria, in questi casi, sarà dunque individuare la corretta operazione fisiologica che il contribuente avrebbe dovuto porre in essere e gli effetti fiscali (di vantaggio) che il contribuente ha illegittimamente ottenuto grazie alla predisposizione di un'operazione non fisiologica, non sorretta da valide ragioni economiche.

L'ufficio deve infatti indicare quale sarebbe stato il corretto carico fiscale (il *comportamento fisiologico aggirato*) laddove il contribuente non avesse posto in essere l'operazione abusiva, e, nel farlo, deve guardare la pianificazione nel suo complesso e le relative conseguenze, anche negli anni successivi.

Una volta individuata l'operazione fisiologica aggirata, l'ufficio dovrà allora riqualificare l'operazione contestata in quanto abusiva, accertando le maggiori imposte che da tale riqualificazione derivano.

La contestazione dell'abuso si può quindi "operativamente" suddividere in tre fasi:

1. individuazione dell'operazione fisiologica aggirata;
2. riqualificazione dell'operazione abusiva;
3. accertamento dei conseguenti effetti fiscali (disconoscimento dei vantaggi fiscali illeciti).

Naturalmente, tutti tali passaggi hanno valenza esclusivamente fiscale; così anche la riqualificazione dell'operazione non avrà rilevanza civilistica.

La forma civilistica aggirata, indicata con la riqualificazione, non è quindi il fine dell'accertamento, ma semplicemente il mezzo, lo strumento cioè attraverso cui poter effettuare il recupero di imposta.

Le sentenze della Corte suprema evidenziano infatti come non sia necessario indagare se l'operazione abusiva posta in essere integri o meno la figura civilistica della simulazione (assoluta o relativa), della interposizione (reale o fittizia), o del negozio in frode alla legge.

Ai fini fiscali, il contratto "abusivo" deve quindi essere trattato non già in base agli effetti giuridici prodotti dal contratto stesso, ma in base alla sostanza economica ricostruita dall'ufficio.

E questo non perché il contratto sia o meno simulato (elemento irrilevante), ma perché bisogna avere riguardo all'intrinseca natura dell'operazione (alla sua natura fisiologica, dice la Cassazione), anche se non vi corrispondono il titolo e la forma apparente.

Vengono quindi in considerazione, ai fini impositivi, non gli effetti voluti dalle parti (l'operazione posta in essere, si ricorda, anche se abusiva, è vera e reale; anzi la realtà dell'operazione è il mezzo e il presupposto dell'abuso), ma anche quelli che, anche se non voluti, il negozio aggirato sarebbe stato (fiscalmente) idoneo a produrre.

Proprio in tali casi, del resto, il potere (potremmo dire quasi "novativo") dell'amministrazione finanziaria dovrà essere più forte, potendo essa andare anche contro la volontà (illecita) del contribuente, al fine di far conseguire all'erario il giusto tributo ("giusto" anche in base al principio costituzionale di capacità contributiva) e riprendendo cioè a tassazione il vantaggio fiscale illecitamente ottenuto.

Nell'intento di perseguire la pianificazione fiscale aggressiva, la Commissione Europea ha peraltro diramato la raccomandazione 2012/772/UE agli Stati membri ad intervenire ogniqualvolta vi sia "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".

E nella stessa direzione si è mosso infine anche il legislatore nazionale (L. 11 marzo 2014, n. 23, art. 5), che, nel delegare al Governo l'attuazione della disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, coordinandola con la citata raccomandazione dell'UE, ha indicato tra i principi e i criteri direttivi quelli di: «definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta»; «garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale»; «considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva» (*rectius* "scopo essenziale"); «escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali»; «stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente» (v. anche Cass. n. 4604/2014 e n. 1372/2011).

Di tali principi è stato poi attuazione il neointrodotto art. 10 bis dello Statuto del contribuente, laddove si stabilisce che «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» (comma 1) e che 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;