

INTRODUZIONE

Alla base del mio elaborato vi è l'analisi dell'evasione, dell'elusione e dell'abuso del diritto della norma tributaria. Lo scopo del mio studio, senza pretesa di alcuna esaustività in una materia di tale complessità, è di fornire il quadro più completo possibile delle suindicate fattispecie. La tesi si compone di sei capitoli ed il primo è dedicato alla norma tributaria. In questo capitolo viene evidenziato che il riconoscimento di un diritto ad un determinato soggetto è espressione della scelta dell'ordinamento giuridico, ma si possono verificare delle situazioni in cui il contribuente utilizza tale diritto per la realizzazione di uno o più atti che si pongono in contrasto con i principi di quello stesso sistema giuridico, perché violano direttamente oppure aggirano la legge tributaria per ottenere un indebito risparmio d'imposta.

Il secondo capitolo è dedicato a tracciare le differenze tra le fattispecie di evasione, elusione ed abuso del diritto, lecito risparmio d'imposta. Il comportamento elusivo consiste in un'applicazione strumentale delle norme tributarie, in quanto il contribuente intraprende una condotta che gli permette di aggirare una norma impositiva, conseguendo ugualmente il risultato economico desiderato. Il contribuente non si limita dunque a scegliere, tra le diverse alternative offerte, quella a lui più favorevole, ma tenta di distorcere a proprio vantaggio le previsioni normative, conseguendo dei vantaggi disapprovati dall'ordinamento giuridico di diritto tributario, ossia dei "vantaggi indebiti".

L'evasione fiscale, al contrario dell'elusione, è quel comportamento con il quale il cittadino, violando "frontalmente" specifiche norme, tenta di ridurre o eliminare il prelievo fiscale a suo carico.

Nelle fattispecie di lecito risparmio d'imposta, invece, il contribuente sceglie, tra più strade predisposte dal legislatore per il compimento di una determinata

operazione, quella più conveniente, avvalendosi in tal modo di un risparmio fiscale direttamente o indirettamente concessogli dal legislatore.

Nei successivi capitoli, ossia il terzo e il quarto, emerge la mancanza di un disegno organico e coordinato da parte del legislatore, nonché l'assenza di una norma generale di contrasto, elementi che hanno concorso a rendere poco chiaro e delineato il concetto di pratica elusiva, che ancora oggi stenta a trovare una configurazione, stante la pluralità di definizione del fenomeno offerte dalla normativa.

A partire dalla seconda metà degli anni Ottanta, si sono susseguiti vari interventi legislativi, nel tentativo di introdurre nel nostro ordinamento la discussa clausola generale antielusiva. Tali tentativi hanno portato all'introduzione della norma di cui all'art.10 della l. n. 408/1990, poi sostituita dall'art. 37-bis del D.P.R. n.600/1973. L'introduzione di tale clausola semi-generale ha avuto l'importante funzione di fornire una definizione sistematica della fattispecie elusiva. La nozione di elusione ha il suo baricentro nell'aggiramento delle norme mediante l'utilizzo di strumenti giuridici leciti ed evoca un problema antico, quello della *fraus legi* e ricorda anche una distinzione antica, di origine romanistica, fra *l'agere in fraudem legi* e *l'agere contra legem*.

Nel prosieguo del capitolo, viene presentata un'analisi degli strumenti a disposizione dell'ordinamento per contrastare le fattispecie elusive, cercando di distinguere l'elusione da altri istituti, ai quali spesso viene erroneamente assimilata, delineando le caratteristiche di tale fattispecie e le sue differenze da figure simili, quali l'evasione e la simulazione.

Nel capitolo quinto, si analizza la nozione di abuso del diritto ed il rapporto con le altre branche del diritto italiano. L'abuso del diritto costituisce da sempre, un istituto giuridico caratterizzato da notevole complessità riguardo alla sua configurazione ed applicazione, a causa della sua intrinseca natura e degli interventi che si sono susseguiti nel tempo. Tramite l'abuso del diritto il contribuente, anziché applicare la norma effettivamente prevista

dall'ordinamento per una determinata fattispecie concreta, ne applica una diversa, con lo scopo di ottenere un maggior risparmio d'imposta, così distorcendo le finalità perseguite dalla legge stessa.

Nell'ultimo capitolo si giunge alla disciplina del principio di abuso del diritto in funzione antielusiva, contenuta nell'art.10-bis dello "Statuto dei diritti del contribuente" di cui alla legge n. 212 del 2000, norma che ha ricondotto a unità i concetti di elusione ed abuso del diritto. Inoltre, si compie anche un breve cenno alla legge di bilancio 2020, in cui vengono illustrate alcune "novità fiscali". Il presente lavoro è frutto dell'interesse che nutro nei confronti dello studio del diritto tributario, ed in particolare dei fenomeni di abuso del diritto ed elusione fiscale, i quali a tutt'oggi rappresentano argomento di grande attualità e dibattito sia in dottrina che in giurisprudenza.

CAPITOLO I - L'ORDINAMENTO TRIBUTARIO

1.1 La definizione generale della norma tributaria

La norma tributaria storicamente è stata considerata, da parte di una dottrina minoritaria, priva di giuridicità, in quanto era in difetto del carattere dell'obbligatorietà: secondo alcuni era eccezionale, per altri quasi penale, perché sia la tributaria che la penale incidono su una libertà (personale e patrimoniale). Queste dottrine poi sono state disattese, perché ad oggi si ritiene che la norma tributaria sia perfettamente giuridica e persegue attività strumentali legate all'applicazione del prelievo tributario. Esistono anche norme con finalità extra tributarie¹, cioè volte a perseguire attività anche sociali (solidarietà economica, politica, ecc.). Le tipologie di norme tributarie che distinguiamo a livello dottrinale sono norme impositrici/sostanziali che impongono un tributo dal punto di vista sostanziale: il loro effetto è la nascita dell'obbligazione tributaria, la quale è un'obbligazione giuridica che trae la propria fonte genetica nella legge. Per tale motivo l'obbligazione tributaria è indisponibile, a differenza di quella civilistica che è rimessa al libero apprezzamento delle parti (ad esempio un contratto di compravendita il cui *pretium* è rimesso alla libera autonomia delle parti); nell'obbligazione tributaria c'è un interesse superiore che è l'interesse fiscale. L'obbligazione tributaria è indisponibile sia rispetto al privato che rispetto allo Stato, nel senso che il legislatore nel tassare un fenomeno, deve sottostare al principio di capacità contributiva.

¹ A. AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994.; R.LUPI, *Diritto tributario, Parte generale*, Milano 2005; ID., *Diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2005; ID., *Diritto tributario, Oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico -aziendale*, Milano, 2008; L. FERLAZZO NATOLI, *Diritto tributario*, Milano, 2010. E.DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano 2011.

Nelle norme impositrici deve essere individuato:

- il presupposto d'imposta (il fatto economicamente rilevante cioè legittimante l'imposizione);
 - i soggetti passivi;
 - la base imponibile (il parametro numerico del presupposto);
 - l'aliquota/tasso (il tasso è un coefficiente numerico applicato alla base imponibile: può essere fisso o variabile, fisso se non varia al variare della base imponibile, variabile se viene applicata un'aliquota che a sua volta può essere proporzionale, se aumenta proporzionalmente all'aumento della base imponibile, o progressiva se aumenta più che proporzionalmente all'aumento della base imponibile-calcolo a scaglioni-)².
-
- Le norme formali/procedimentali disciplinano il procedimento di accertamento tributario, e sono strumentali perché propedeutiche alle norme sostanziali. Mentre le norme sostanziali si occupano di disciplinare gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, le norme procedimentali individuano invece gli obblighi tributari (cosa diversa dall'obbligazione tributaria), cioè il complesso di norme funzionali all'attuazione del tributo e si dividono in norme procedimentali, controlli formali e sostanziali, accessi ispezioni e verifiche da parte dell'Agenzia dell'Entrate e della Guardia di Finanza³ (controlli durante la fase istruttoria volti a verificare se sussistono errori materiali).
 - Le norme sanzionatorie sono importanti perché hanno come presupposto un illecito tributario: disciplinano le violazioni della norma tributaria e possono assumere tanto una connotazione

² A. MARCHESELLI e G. MARONGIU, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013.

³ G. ABBAMONTE, *Principi di diritto finanziario*, Liguori, 1975.

meramente amministrativa tanto una connotazione penale. Nel diritto tributario non c'è un complesso di norme omogenee e inserite in un codice, ma un insieme stratificato di normative che attuano precetti costituzionali: tra queste è importantissimo lo Statuto dei diritti del contribuente perché è una norma a carattere rinforzato che costituisce attuazione dei doveri costituzionali di buon andamento, eguaglianza e capacità contributiva.

- Nel diritto tributario esistono inoltre norme che estendono o restringono il campo di applicazione del tributo in via derogatoria. Se una norma impone un prelievo, altre norme derogano: parliamo di fattispecie di agevolazione fiscale (o anche di esenzione o di esclusione). L'agevolazione fiscale è qualsiasi norma che, introdotta in via derogatoria alla fattispecie tipica prevista normativamente, riduce il peso dell'imposta. All'interno delle agevolazioni noi troviamo le c.d. esenzioni che vanno poste in correlazione con le esclusioni⁴. L'esenzione è la non applicazione del tributo, ciò significa che sono degli enunciati normativi che sottraggono alla potestà impositiva fattispecie che altrimenti vi rientrerebbero in base alla definizione generale di presupposto (es: prestazioni sanitarie nel comparto dell'IVA). Le esenzioni possono essere temporanee o permanenti in funzione del tasso temporale previsto dal legislatore. Possono essere soggettive o oggettive a seconda che si riferiscano al soggetto o all'oggetto che sta alla base dell'obbligazione tributaria: posso sottoporre a esenzione un cespite o agevolarlo perché si trova in una zona del Mezzogiorno o perché appartiene a una persona che è in una situazione di indigenza. Mentre quindi le esenzioni derogano alla disciplina generale, le esclusioni semplicemente chiariscono i

⁴ A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2012; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2015; F. TESAURO, *Diritto tributario, Parte generale*, Torino 2015; M. BEGHIN, *Diritto tributario. Per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, Padova, 2015.

limiti di applicabilità del tributo e non derogano agli enunciati generali⁵.

1.2 Efficacia nel tempo della norma giuridica in generale

Quando parliamo di efficacia nel tempo dobbiamo prendere in considerazione diversi aspetti. Il primo riguarda il “quando” entra in vigore una norma tributaria, poi il problema connesso alla sua possibile applicabilità retroattiva ed infine il problema connesso all’abrogazione e quindi alla possibile sopravvivenza di effetti di una norma tributaria che quando era stata introdotto, era una norma obbligatoria. Le norme tributarie, contenute sia in legge che in regolamenti, al pari di qualunque altra norma giuridica sono sottoposte alla disciplina generale dettata dal nostro ordinamento in tema di efficacia.

L’efficacia temporale delle norme giuridiche è regolata da due previsioni, contenute nel c.d. Preleggi al Codice civile o disposizione sulla legge generale⁶, oltre che dalla Costituzione. In particolare, l’art. 10 delle Preleggi stabilisce che leggi e regolamenti entrano in vigore quindici giorni dopo la loro pubblicazione, prima della quale si rendono necessarie altre formalità. A sua volta, è l’art. 73 Cost. a prevedere che, entro un mese dall’approvazione, la legge è promulgata dal Capo dello Stato salvo che le Camere, deliberano ciascuna a maggioranza assoluta dei propri componenti, ne dichiarino l’urgenza: in tal caso la legge è promulgata nel termine da esso stabilito. Subito dopo la promulgazione da parte del Presidente della Repubblica, le leggi sono pubblicate e, entrano in vigore il quindicesimo giorno successivo alla loro pubblicazione, salvo che un termine

⁵ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino 2016.

⁶ Le disposizioni sulla legge in generale furono emanate con Regio Decreto 16 marzo 1942, n.262, con il quale venne anche approvato il Codice civile italiano.

diverso sia stabilito dalla legge stessa. Affinché produca i suoi effetti, dunque, è necessario che la legge sia pubblicata nella gazzetta ufficiale e trascorra un certo periodo di tempo, detto *vacatio legis*⁷. A tenore del successivo art. 11, “la legge non dispone che per l’avvenire” e, di regola, non produce effetto retroattivo. L’ordinamento giuridico stabilisce perciò i modi ed i tempi con cui la legge entra a far parte nel mondo giuridico. Stesse regole e principi valgono anche per l’abrogazione, la quale s’intende l’eliminazione della norma e la cessazione dei suoi effetti. Non va confusa con l’abrogazione la deroga.

Mente l’abrogazione espressamente prevede la perdita di efficacia di una precedente disposizione, la deroga è la conseguenza di un’antinomia o, comunque, di una difformità tra norme diverse. La norma oggetto di deroga subisce una limitazione del suo campo di applicazione, per cui abrogata la norma derogante, troverebbe nuovamente efficacia la regola generale. Un esempio classico, in ambito tributario, è quello della sospensione degli obblighi fiscali in favore di zone colpite da calamità naturali⁸. Vi sono ipotesi nelle quali il momento dell’efficacia della legge non coincide con la sua effettiva entrata in vigore. Il principio di irretroattività degli atti normativi conosce dispense anche in materia tributaria, ma entro importanti limiti e casi. Il divieto di efficacia retroattiva costituisce principio generale del nostro ordinamento e “rappresenta pur sempre una regola essenziale del sistema a cui, salvo un’effettiva causa giustificatrice, il legislatore deve ragionevolmente attenersi, in quanto la

⁷ È facoltà del legislatore ridurre il pericolo di *vacatio*, o eliminando del tutto, ovvero stabilendo l’entrata in vigore della norma lo stesso giorno della sua pubblicazione; oppure, ampliandolo, differendo il termine di entrata in vigore, come ad esempio nei casi in cui l’entrata in vigore della legge viene subordinata all’adozione di specifiche disposizioni (di solito, aventi natura regolamentare). In materia tributaria, non di rado le leggi, anche aventi portata generale, entrano in vigore secondo la decorrenza delle relative coperture. Resta fermo, ad ogni modo, quanto stabilito dall’art. 3, comma 1, secondo periodo, dello statuto del contribuente, con riferimento all’entrata in vigore delle disposizioni tributarie: “Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte, si applicano solo a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono”. In questo senso, fatta salva l’ipotesi prevista dall’art. 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo; inoltre, in riferimento ai tributi c.d. periodici, le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della nuova legge.

⁸ Tali provvedimenti hanno superato il vaglio della Commissione, e sono stati ritenuti compatibili con il TFUE in materia di aiuti di Stato.

certezza dei rapporti preteriti costituisce un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini”⁹.

1.3 Efficacia temporale della norma tributaria

In generale, la norma tributaria soggiace alle stesse regole e ai medesimi principi, ora esaminati, in tema di efficacia nel tempo. Al pari delle altre norme, anche quelle fiscali sono perciò sottoposte alla disciplina degli artt. 10 e 11 delle Preleggi e dell’art. 73 della Costituzione. La previsione di sanzioni rende incompatibile la norma tributaria con una sua applicazione retroattiva, in base al principio generale dell’art. 25, comma 2, Cost., secondo cui “*nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso*”. L’art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente ha ulteriormente precisato la portata del divieto di retroattività¹⁰. Trattasi di una fondamentale previsione a tutela del contribuente, posta a presidio della certezza dei rapporti tributati, che rafforza la portata applicativa del principio di irretroattività. L’art. 3 citato rafforza l’obbligatorietà del ricorso ai ricordati criteri di stretta necessità e di ragionevolezza, elaborati dalla Corte costituzionale, ogni qual volta risulti obiettivamente indispensabile una deroga al principio generale. In base all’art. 3, comma 2, dello statuto, le modifiche successivamente introdotte si applicano solo a partire dal periodo d’imposta susseguente a quello di entrata in vigore della legge¹¹.

In generale, la dottrina distingue tra retroattività propria e impropria¹². Si dice propria la retroattività di una norma, successivamente introdotta che, detta una regola di condotta per il passato. Viceversa, è detta impropria l’efficacia

⁹ Cfr. Corte costituzionale, sent. N. 155, del 4. 4.1990.

¹⁰Fondamentali i saggi di: SANDULLI, *Il principio di irretroattività della legge e la costituzione*, in *Foro amm.*, 1947, II, 81 ss.; ALLORIO, *Breve tritico sulla irretroattività delle norme tributarie*, in *Dir. Prat. Trib.*,1957, 41 e ss.

¹¹Cfr. art. 3, comma 1, secondo periodo, nella nota 7.

¹² A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino,1998, p.159.

retroattiva di una norma che condiziona una condotta successiva, in riferimento ad una condotta precedente.

Nella retroattività propria, il legislatore dispone per il passato con una legge successiva, nel senso che sia ‘la fattispecie che i suoi effetti, si collocano nel passato’. Nella retroattività impropria, può accadere che una legge colleghi ‘un tributo da corrispondere dopo la sua entrata in vigore, a fatti verificatisi anteriormente alla legge stessa’. In tale ipotesi, viene sottoposta a tassazione la capacità contributiva precedentemente non soggetta ad imposizione, il che integra un grave attentato ai principi della certezza del diritto e dell’affidamento. In dottrina, peraltro, non si è, mancato di osservare che anche nel caso della retroattività propria ‘gli effetti della legge non sono anticipati’, ma si producono dopo l’entrata in vigore e possono consistere, alternativamente, tanto ‘nell’estinzione del potere d’imposizione’, quanto ‘nella nascita del diritto al rimborso, se la tassazione non ha avuto luogo¹³’.

1.4 Efficacia della norma tributaria nello spazio: il principio di territorialità dell’imposta

Quando si affronta il tema dell’efficacia spaziale della norma tributaria, si intende riferirsi all’ambito territoriale della sua applicazione. Ciascuno Stato esercita la sua sovranità sul rispettivo territorio: questo è lo spazio giuridico su cui l’ordinamento statale è *superiorem non reconoscens*¹⁴. Rispetto all’efficacia nello spazio della norma tributaria, dobbiamo prendere in considerazione tre diversi problemi:

¹³ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.106.

¹⁴ Tale condizione di superiorità va in ogni caso intesa nei limiti del primato del diritto comunitario.