

## ELUSIONE FISCALE (ABUSO DEL DIRITTO)

### CARATTERI GENERALI

Talvolta il contribuente cerca di sottrarsi all'obbligo tributario mettendo in atto comportamenti che, non lo pongono in diretto e palese contrasto con la normativa fiscale, come avviene per il reato di evasione, bensì pone in atto delle azioni, che risultano più che altro delle scappatoie, più o meno elaborate, finalizzate a ridurre il carico fiscale, che risultano conformi alla lettera della legge ma non hai suoi scopi quindi contravvenendo a quello che il legislatore aveva previsto e pensato in relazione ad un determinato tipo di operazione economica.

Quindi, l'elusione fiscale è il risultato del **comportamento di chi sfrutta lacune ed imperfezioni del sistema normativo per conseguire indebiti risparmi d'imposta** e come detto pocanzi, si realizza quando il contribuente applica una normativa fiscale più favorevole non adottando il regime fiscale appropriato (**abuso del diritto**). Pur **nel formale rispetto della legge**, le condotte elusive si pongono **in contrasto con i fondamentali principi che ispirano l'ordinamento tributario** ed impongono a tutti di partecipare alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva.

L'elusione fiscale è oggetto di un'apposita disciplina di contrasto, con la quale il legislatore cerca di recuperare le imposte e allo stesso tempo si attiva per contenere il suo fenomeno. Ciò che rende assai impegnativo il lavoro del legislatore è l'identificazione di detti comportamenti in quanto questi si collocano in una sorta di zona grigia, a metà strada tra l'evasione fiscale ed il lecito risparmio d'imposta. Conseguentemente risulta altrettanto impegnativo il compito dell'amministrazione finanziaria, il cui potere di accertamento si trova a confrontarsi costantemente con le strategie messe in campo dai contribuenti e finalizzate a contenere il più possibile il proprio carico fiscale<sup>1</sup>.

---

#### <sup>1</sup> Esempi:

- Proprietario di un immobile che decide di conferirlo in una società per azioni per poi vendere le quote, con il fine di beneficiare dell'aliquota fiscale più bassa prevista per la vendita di azioni rispetto a quella prevista per la vendita di beni immobili.
- Sempre in materia di compravendita, può infine citarsi il comportamento di chi decide di stipulare un mandato a vendere con procura irrevocabile piuttosto che un contratto di compravendita se ciò risulta fiscalmente più vantaggioso.
- Caso fra i più diffusi è quello del lavoratore autonomo che decide di non operare singolarmente ma come una società unipersonale o con un unico socio al fine di avvantaggiarsi della normativa fiscale di maggior favore rispetto a quella che gli sarebbe altrimenti applicata.

Per comprendere meglio questa zona grigia può essere utile confrontarla con i suoi margini opposti: da un lato l'evasione fiscale e dall'altro il lecito risparmio di imposta.

Mentre nel fenomeno elusivo si assiste all'aggiramento del precetto tributario, attraverso comportamenti che, pur non violando direttamente alcuna norma, in realtà ne tradiscono comunque la *ratio* e la funzione, **nell'evasione fiscale si realizza una vera e propria violazione degli obblighi tributari gravanti sul contribuente**: quest'ultimo infatti si sottrae fraudolentemente al pagamento di quanto dovuto, occultando il fatto che darebbe luogo ad imposizione (ad esempio omettendo di dichiarare un reddito imponibile oppure deducendo costi in realtà mai sostenuti) o attribuendogli una qualificazione giuridica non corrispondente alla realtà (ad esempio perché da tale qualificazione deriva l'applicazione di una aliquota inferiore, con conseguente risparmio d'imposta). L'accertamento dell'evasione comporta, oltre al recupero delle imposte non versate e all'irrogazione di sanzioni amministrative (provvedimenti comuni pure ai casi di accertata elusione), anche la possibile esposizione a conseguenze di natura penale, qualora vengano superate le soglie di punibilità previste dal D.Lgs. 74/2000.

Dalle ipotesi di elusione vanno poi tenuti distinti tutti i casi in cui è la legge stessa a consentire al contribuente di scegliere tra diverse soluzioni messe a sua disposizione dall'ordinamento tributario (ad esempio optare per costituire una società secondo una determinata forma, in quanto agevolata, sul piano fiscale, rispetto ad altre forme diverse): ciò che si realizza è un **lecito risparmio d'imposta, derivante dalla scelta del meno oneroso fra strumenti e modelli fiscali alternativi** appositamente proposti dal legislatore all'interno di un sistema che riconosce i principi di autonomia contrattuale e di libera iniziativa economica.

## NORMATIVA DI RIFERIMENTO

### COSTITUZIONE ITALIANA

E' stato detto come le condotte fiscalmente elusive non si pongano in diretta e palese violazione di alcuna norma di legge, esse tuttavia contrastano con i principi ispiratori del sistema tributario: vengono in rilievo, in proposito, sia l'[art. 53 Cost.](#), secondo cui *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*, nell'ambito di un sistema ispirato al criterio di progressività dell'imposizione, sia il più generale principio di solidarietà sociale recato dall'[art. 2 Cost.](#)

In base a tali precetti costituzionali ed in base ad alcune importanti sentenze della giurisprudenza comunitaria<sup>2</sup>, è stato possibile per la Cassazione Civile SS.UU. n. 30055/2008 sostenere l'**esistenza**

<sup>2</sup> Particolare importanza riveste la Sentenza "Halifax" resa dalla Corte di Giustizia UE, nella causa C-255/02 del 21.02.2006, In tale sentenza la corte di Lussemburgo, sul tema IVA e tributi armonizzati, ha elaborato una nozione di abuso del tutto autonoma dalle ipotesi di frode, richiedendo che le operazioni "debbano avere essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale"

Altra importante sentenza della Corte di Giustizia e **C-425/06 del 21 febbraio 2008**, in risposta ai quesiti posti dalla nostra Corte di Cassazione sull'interpretazione della VI Direttiva europea del 17/05/1977 n. 77/388/CEE. L'abuso può ricorrere anche quando lo scopo di conseguire un vantaggio fiscale sia essenziale, e cioè non esclusivo, il che non esclude l'esistenza dell'abuso quando concorrono altre ragioni economiche.

**di un generale principio antielusivo** alla luce del quale *“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, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale”*

La pronuncia appena richiamata ha peraltro opportunamente osservato che *“il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali”, non determinandosi perciò alcun contrasto con la previsione di cui all'art. 23 Cost.*

## STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

A livello di legislazione ordinaria, il fenomeno dell'elusione fiscale è oggi contemplato dall'[art. 10-bis della L. 212-2000](#) (**Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente**). Tale norma di carattere generale è stata introdotta con il D.Lgs. 128/2015 art 1 (Modificazioni allo statuto dei diritti del contribuente), a seguito delle indicazioni formulate dalla Commissione Europea nell'ottica di contrastare aggressive strategie di pianificazione fiscale in grado di alterare il corretto funzionamento dei sistemi tributari degli Stati membri (raccomandazione n. 2012/772/Ue del 06.12.2012).

È interessante osservare come, secondo tale nuova disposizione, il fenomeno elusivo venga espressamente ricondotto al concetto di **abuso del diritto**: nozione di carattere ampio, a più riprese indagata da dottrina e giurisprudenza, con cui viene indicato l'anomalo esercizio di un diritto che, senza realizzare alcun valido e concreto interesse per il suo titolare, provoca un danno o un pericolo di danno nei confronti di altri soggetti, ponendosi quindi in radicale contrasto con lo scopo in vista del quale quel diritto era stato attribuito dall'ordinamento.

Prima dell'introduzione del menzionato art. 10-bis, il fenomeno dell'elusione fiscale era contemplato dall'**art. 37-bis del D.P.R. 600/1973**, nell'ambito delle disposizioni in tema di accertamento delle imposte sui redditi. Per effetto del D.Lgs 128/2015, tale disposizione è stata abrogata ed ogni riferimento ad essa deve oggi intendersi rimandare al vigente art. 10-bis L. 212-2000.

Secondo il comma 1 del nuovo art. 10-bis, ***“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”***.

Conseguenza del riconosciuto carattere abusivo di un'operazione è la sua **inopponibilità all'amministrazione finanziaria**, legittimata quindi a disconoscere i vantaggi e perciò a determinare i tributi dovuti *“sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni”*.

La definizione fornita, piuttosto generica nei suoi contorni, viene meglio specificata dal successivo comma 2, secondo cui 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, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e 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".***

Un'ulteriore precisazione viene fornita nell'ambito del terzo comma della disposizione, laddove si puntualizza che ***"Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni 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"***.

Importante – al fine di delimitare quell'area grigia al cui interno si collocano le condotte elusive, distinguendo da esse le ipotesi di lecito risparmio d'imposta già esaminate – è poi l'espressa previsione recata al comma 4, per cui ***"resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale"***.

Sul versante opposto – quello che guarda cioè a potenziali fattispecie di evasione vera e propria – il comma 12 della disposizione in commento stabilisce che ***"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"***.

#### **TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (D.P.R. 917/1986)**

Accanto alla generale norma antiabuso rappresentata dall'art. 10-bis L. 212-2000, troviamo altre norme tributarie finalizzate al contrasto dell'elusione fiscale, specie con riguardo alla dimensione internazionale del fenomeno. Lo svolgimento di attività economiche in molteplici Stati, anche extra-europei, spesso caratterizzati da regimi fiscali più favorevoli di quello italiano, può infatti dar luogo ad operazioni finalizzate all'indebita sottrazione al Fisco di redditi tassabili in Italia.

Nell'ambito del [Testo Unico delle Imposte sui Redditi](#) (c.d. T.U.I.R.), contenuto nel D.P.R. 917/1986, è possibile individuare le seguenti **norme anti-elusive**:

- Il comma 2-bis dell'art. 2, recante una **presunzione di residenza in Italia** delle persone fisiche trasferite in Stati a fiscalità privilegiata (presunzione relativa, dunque superabile dall'interessato offrendo adeguata prova contraria);

Il comma 5-bis dell'art. 73, finalizzato a **contrastare il fenomeno della c.d. "esterovestizione"**, concetto strettamente correlato a quello di residenza fiscale e con cui si intende mediante una presunzione (anche in questo caso relativa), la fittizia localizzazione della residenza di una società o persona fisica all'estero, in particolare, in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, al fine di sottrarsi agli adempimenti previsti dall'ordinamento tributario del Paese reale di appartenenza, per esempio mediante la presunzione di esistenza in Italia della sede di società ed enti apparentemente esteri che però presentino alcuni peculiari elementi di collegamento con il territorio nazionale (in particolare, oltre al fatto di controllare società o enti commerciali operanti in Italia, la circostanza di essere a loro volta controllati da soggetti residenti in Italia o di essere amministrati da organi composti in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato)

- il comma 4 dell'art. 47, nonché il comma 3 dell'art. 89, in tema di **tassazione integrale degli utili da partecipazione e dei dividendi** provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato;
- il comma 7 dell'art. 110, recante una serie di **norme in tema di c.d. "transfer pricing"**, procedimento che serve per **determinare il valore, e di conseguenza il prezzo, del trasferimento di beni e servizi all'interno delle operazioni infra-gruppo**. In buona sostanza regola l'ipotesi in cui, un gruppo societario, abbia le proprie partecipate in stati diversi all'interno della comunità europea. E, come accade spesso, queste società abbiano rapporti economici tra loro. Il procedimento di transfer pricing determina il *valore normale dei beni e servizi* scambiati tra società appartenenti allo stesso gruppo e residenti i paesi fiscalmente diversi.  
Determinare questi prezzi, serve a fare in modo che, i grandi gruppi societari, nell'ambito della loro libera operatività, non possano *spostare fatturato imponibile da un paese a fiscalità ordinaria ad uno con fiscalità ridotta*.  
Previene quindi l'erosione della base imponibile in uno stato a favore di un altro a seguito di operazioni infragruppo effettuate al solo scopo di risparmio di imposta.  
Una realtà complessa, che ha avuto bisogno di un inquadramento normativo armonizzato per tutti i paesi europei.
- l'art. 166, in tema di imposizione applicabile ai soggetti esercenti imprese commerciali nel momento in cui trasferiscono all'estero la propria residenza o elementi attivi del proprio patrimonio;
- l'art. 167, che fonda la **disciplina in materia di imprese estere controllate (c.d. disciplina "CFC" - Controlled Foreign Company-)**, in base alla quale – in sintesi – il reddito conseguito dal soggetto estero operante in un paese a fiscalità privilegiata è imputato al soggetto controllante residente in Italia in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili della controllata, ciò con l'intento di disincentivare la costituzione di società estere in Paesi che offrono livelli di tassazione vantaggiosi

## CONTESTAZIONE ED ACCERTAMENTO DELL' ELUSIONE FISCALE

Il potere riconosciuto agli uffici dell'Agenzia delle Entrate di valutare come elusive una o più operazioni e conseguentemente di riquificarle secondo le norme correttamente applicabili è derivato dall'art. 10-bis L. 212/2000 subordinato alla sussistenza dei seguenti **requisiti**:

- l'individuazione di **una o più operazioni prive di sostanza economica**;
- il conseguimento, da parte del contribuente, di **vantaggi fiscali indebiti**;
- l'**assenza di valide ragioni extrafiscali** in grado di giustificare le operazioni svolte.

Per ciascuno di tali elementi lo stesso legislatore ha poi, all'interno della medesima disposizione, fornito ulteriori spiegazioni allo scopo di chiarire meglio cosa debba intendersi per "operazioni prive di sostanza economica" e per "vantaggi fiscali indebiti".

Sotto il primo profilo, **elementi sintomatici di una carenza di sostanza economica** dell'operazione – intesa come inidoneità dell'operazione a conseguire altri risultati, diversi dal mero risparmio d'imposta – potrebbero cogliersi osservando **l'incoerenza tra la qualificazione dei singoli atti posti in essere ed il complessivo significato giuridico che quegli atti, letti in collegamento tra loro, in realtà esprimono**; altro elemento di allarme potrebbe inoltre essere proprio il **ricorso a strutture negoziali particolarmente complesse e insolite**, estranee alle normali prassi di un determinato settore o eccessivamente tortuose rispetto ad un obiettivo che avrebbe potuto essere ugualmente raggiunto utilizzando schemi ben più lineari.

Sotto il secondo profilo vanno invece considerati vantaggi indebiti i **benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario**: il nucleo dell'abuso consiste infatti nell'aggiramento del regime impositivo normalmente allestito dal legislatore in relazione ad un determinato fenomeno espressivo di capacità contributiva. Per quanto concerne infine le **valide ragioni extrafiscali** la cui presenza potrebbe giustificare l'attività posta in essere dal contribuente, occorre che esse **non siano del tutto marginali, cioè pretestuose e in definitiva irrilevanti** nella complessiva economia dell'operazione contestata; quanto alla loro natura, possono essere **anche ragioni di ordine organizzativo o gestionale** rientrando nella piena libertà di iniziativa economica dell'imprenditore o del professionista porre in campo le misure ritenute più opportune per il miglioramento strutturale o funzionale della propria attività.

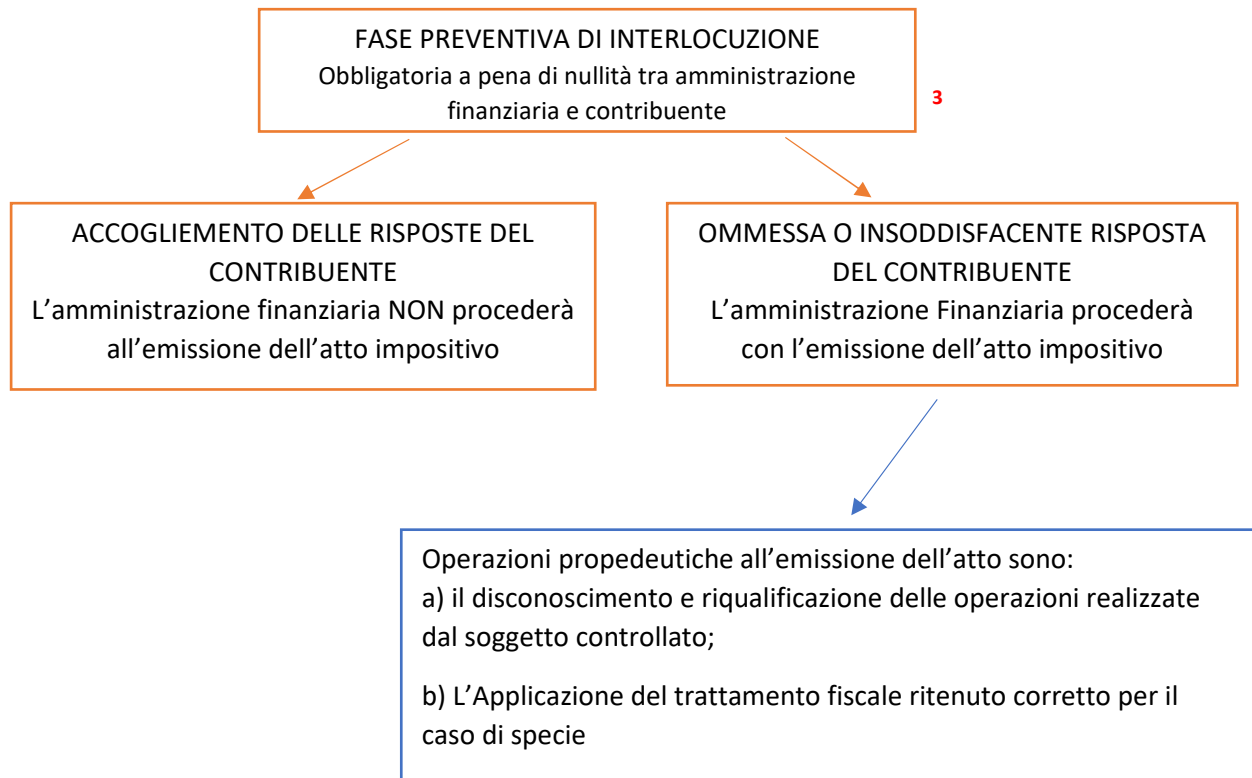
Sostanzialmente e in concreto come espresso dalla Corte di Cassazione *“in materia tributaria, l'operazione economica che abbia quale suo elemento (non necessariamente unico, ma comunque) predominante ed assorbente lo scopo elusivo del fisco costituisce condotta abusiva ed è, pertanto, vietata allorché non possa spiegarsi altrimenti (o, in ogni caso, in modo non marginale) che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, incombendo, peraltro, sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in quel modo strutturate”* (Cass. Civ., sez. V, n. 5090/2017).

Nello stesso senso, ancor più di recente, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che *“la prova dell'elusione deve incentrarsi sulle **modalità di manipolazione ed alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati**, nonché sulla loro mancata conformità ad una normale logica di mercato”*, dovendosi per contro escludere il carattere elusivo di un'operazione allorché sia possibile ravvisare la *“**compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali**, le quali non sono necessariamente identificabili in una redditività immediata dell'atto posto in essere, ma possono consistere anche in esigenze di natura organizzativa implicanti un miglioramento strutturale e funzionale del contribuente”* (Cass. Civ., sez. V, n. 5644/2020).

Premesso che il carattere elusivo di una determinata operazione **non è rilevabile d'ufficio dal giudice tributario** (novità recata dal comma 9 dell'art. 10-bis), amministrazione finanziaria e contribuente dovranno dunque necessariamente confrontarsi sul terreno della prova.

L'amministrazione finanziaria dovrà provare l'esistenza degli elementi caratterizzanti la strategia elusiva (assenza di sostanza economica delle operazioni ed esclusivo conseguimento di indebiti vantaggi fiscali) e il contribuente l'eventuale esistenza di valide ragioni in grado di giustificare le attività poste in essere.

## ITER DI ACCERTAMENTO DEL FENOMENO ELUSIVO (Art. 10-bis L.212/2000)



L'amministrazione inoltre, è gravata – **a pena di nullità del provvedimento** – da uno **specifico onere di motivazione** *“in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente”*: così dispone il comma 8 dell'Art. 10-bis, rafforzando il più generale obbligo di motivazione già previsto dall'art. 7 dello stesso Statuto del contribuente.

Questa precisazione riproposta nell'art. 10-bis realizza l'intento di circoscrivere meglio il margine di azione degli uffici accertatori in un settore per sua natura difficile e scivoloso, imponendo loro di evidenziare tutte le ragioni in base alle quali una condotta è stata qualificata in termini di abuso, così da porre il contribuente in condizione di potersi adeguatamente difendere in sede amministrativa o giurisdizionale.

E' importante segnalare che nell'ottica di promuovere la *compliance* fiscale<sup>4</sup> e di favorire un rapporto di collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente, a quest'ultimo sia

<sup>3</sup> La fase è finalizzata ad ottenere chiarimenti in merito alle operazioni oggetto di controllo. Viene avviata dall'amministrazione finanziaria che ai sensi del comma 6 dell'art. 10-bis, prima di accertare l'abuso del diritto con apposito atto, notifica al contribuente una richiesta di chiarimenti da fornire entro 60 giorni.

<sup>4</sup> Il cuore della Compliance fiscale va individuato nella legge n. 23 del 2014 contenente la delega del governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo e trasparente. Questa legge, infatti, ha introdotto una vera e propria rivoluzione in materia fiscale, già a partire dal suo obiettivo, ovvero sia quello di modernizzare il rapporto Fisco-contribuente, rendendolo più semplice e cercando di stimolare un rapporto di cooperazione e collaborazione reciproca, incentivando in tal modo l'assolvimento spontaneo degli obblighi tributari e favorendo l'emersione spontanea delle basi imponibili. Nelle intenzioni del legislatore, la compliance dovrebbe portare una serie di vantaggi, primo tra tutti la riduzione del contenzioso tributario.

espressamente consentito rivolgersi ai competenti uffici per *“conoscere se le operazioni costituiscono fattispecie di abuso del diritto”* (comma 5 dell’art. 10-bis in esame), infatti attraverso il c.d. **“interpello antiabuso”**, contemplato dall’art. 11, lett. c), L. 212/2000 e destinato ad assorbire le principali fattispecie ricomprese nel campo di applicazione dell’interpello antielusivo ex art 21 L. 413/1991, il contribuente descrive la specifica operazione che intende realizzare e le ragioni di incertezza sul relativo trattamento fiscale, al fine di consentire all’amministrazione di avere tutti gli elementi per poter emettere il proprio preventivo parere al riguardo.

## PROFILO SANZIONATORIO

Sotto il profilo sanzionatorio, il riscontro del carattere elusivo di una determinata operazione comporta, oltre al **recupero delle imposte dovute e dei relativi interessi**, anche la possibile **irrogazione di sanzioni amministrative** da parte degli uffici accertatori dell’Agenzia delle Entrate.

In passato la giurisprudenza si era dimostrata propensa a ravvisare nelle condotte elusive il reato di dichiarazione infedele ma, alla luce della normativa attualmente in vigore, l’elusione fiscale non può invece più essere sanzionata sul piano penale: il comma 13 dell’ art. 10-bis della Legge 212/2000 sancisce infatti a chiare lettere che *“le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l’applicazione delle sanzioni amministrative tributarie”*.

La scelta del legislatore deriva dalla necessità di tener distinte – anche sul piano sanzionatorio – condotte che integrano una violazione diretta di disposizioni normative e condotte che invece ne aggirano soltanto la *ratio*: rispetto a queste ultime si è verificata dunque una vera e propria ipotesi di abolizione del “crimine”, dovendosi *“ritenere non più penalmente rilevanti le condotte fiscalmente elusive integranti mero abuso del diritto”*, anche se commesse prima dell’entrata in vigore del nuovo art. 10-bis (così si è espressa, ad esempio, Cass. Pen., sez. III, n. 40272/2015).

Occorre tuttavia evidenziare che la giurisprudenza successiva ha precisato che, anche **in ambito penale, la nozione di elusione fiscale ha portata residuale, operando soltanto laddove non sia possibile contestare la diretta violazione di specifiche norme di legge** volte a reprimere comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all’utilizzo di documentazione falsa, tutti suscettibili di rilevanza penale ai sensi del D.Lgs. 74/2000 (cfr. Cass. Pen., sez. III, n. 38016/2017).