

## INTRODUZIONE

Il tema dell'abuso del diritto si è posto all'attenzione degli interpreti a partire dagli anni Settanta.

Da allora non è stato facile porre dei punti fermi nella discussione sui diversi profili di tale fenomeno, a partire già dai problemi definitivi e dall'individuazione dei mezzi, poiché per contrastare l'elusione fiscale è richiesto un impegno costante e ininterrotto per costruire il miglior equilibrio possibile tra equità e certezza del diritto.

Come è stato osservato in dottrina, il tasso di incertezza che segna il sistema tributario non rappresenta certo una novità, costituisce, al contrario, un topos anche della letteratura giuridica specialistica.

Sul punto si scontrano due opposte esigenze.

Da un lato, il continuo mutamento dell'assetto complessivo di tutela appare quasi fisiologico, poiché rincorre il convulso mutare delle congiunture sociali, economiche e finanziarie.

Dall'altro lato viene spesso denunciata l'impossibilità, soprattutto per il mondo delle imprese, di confidare in quel minimo di stabilità necessaria a pianificare strategie e piani di investimento, anche soltanto nel medio periodo.

All'interno del primo capitolo saranno analizzate le opinioni di numerosi esponenti della dottrina e le pronunce contenute nelle più importanti sentenze della Corte di Cassazione: l'esame dell'abuso del diritto muoverà dalla definizione tradizionale del fenomeno come *tertium genus* tra evasione e lecito risparmio di imposta, per poi cercare di mettere in evidenza i pregi e i difetti dei diversi strumenti antielusivi, utilizzati per tentare di arginare tali pratiche.

In questa prospettiva l'indagine verterà in particolare sulle cause della mancata introduzione nell'ordinamento italiano di una clausola generale antielusiva, con riferimento all'iter storico tributario precedente all'introduzione dell'art.10-*bis* dello Statuto.

Tale ricostruzione varrà come premessa per l'analisi degli aggiornamenti intervenuti in materia a seguito delle pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione europea, nelle quali, distinguendo tra il settore armonizzato dell'IVA ed il settore non armonizzato delle imposte dirette è stato enucleato un principio generale antiabuso valido anche nel nostro settore fiscale, principio ripreso in seguito, non senza innovazioni, dalla Cassazione italiana.

La dottrina e la giurisprudenza italiana si occupano, inoltre, del problema della sanzionabilità dell'elusione – in sede amministrativa – pervenendo a conclusioni molto diverse tra loro.

Se la prima infatti è contraria all'applicazione di qualsiasi misura diversa dal disconoscimento dei vantaggi, i giudici della Cassazione, invece, con varie motivazioni, tracciano una distinzione che sarà poi ripresa anche dalla sezione penale della Suprema Corte: quella tra "elusione codificata" e abuso del diritto.

Una disamina dei mutamenti più significativi avvenuti dai primi anni 2000 fino ad oggi permetterà anche di comprendere il ruolo delle convenzioni internazionali e del progetto BEPS, al fine di avviare una corretta indagine comparatistica con altri sistemi fiscali, che rappresenta lo scopo principale dell'elaborato.

Nel secondo capitolo l'obiettivo è rappresentato dall'approfondimento "nel dettaglio" di tutte le sentenze più significative dell'esperienza comunitaria dell'abuso, partendo dal vero e proprio leading case di riferimento – la sentenza Halifax – per poi passare alla lettura delle sentenze Cadbury Schweppes e Kofoed e della vicenda Part Service, fino ad arrivare a casi ancor più attuali.

Non meno importante lo scenario designato dalle riforme del 2015, le quali, recependo le indicazioni della legge delega n. 23/2014, hanno inciso sulla disciplina tributaria dell'elusione, ora equiparata all'abuso del diritto tributario.

Ma non basta: bisognerà anche occuparsi dell'interpretazione del neo-introdotta art.10-*bis* dello Statuto dei contribuenti (l. 212/2000), i cui commi 11 e 12 rischiano di essere considerati da autorevole dottrina come distinzione tra elusione codificata ed abuso del diritto.

In chiave generale, al fine di chiarire meglio le tematiche affrontate, saranno descritte non solo le fattispecie concrete più significative, delle quali si occuperanno i giudici di legittimità, bensì anche le tipologie di operazioni che hanno più impegnato la dottrina: *dividend washing* and *dividend stripping*.

Gli esempi citati, come la maggioranza delle operazioni elusive, si collocano in una dimensione transnazionale, per cui sarà inevitabile considerare anche le soluzioni adottate a livello internazionale ed europeo, ponendo l'attenzione in particolare, in una prospettiva de iure condendo, sulla recente proposta di direttiva del Consiglio dell'Unione europea contro la pianificazione fiscale aggressiva.

Si può fin d'ora osservare come a livello comunitario gli strumenti preventivi e repressivi non siano ricercati nello *ius terribile*, le cui caratteristiche sono inconciliabili con la natura spesso fumosa e continuamente variabile dell'elusione fiscale o dell'abuso del diritto, ma nell'uniformare i regimi fiscali degli Stati membri dell'Unione europea, dalle cui differenze spesso nascono i fenomeni elusivi più frequenti e diffusi.

I profili della legittimità e dell'opportunità dell'intervento penale saranno affrontati tenendo presente che le peculiarità dell'elusione e dell'abuso del diritto sono destinate a nutrire costantemente il rapporto osmotico tra legge e diritto vivente, secondo una dialettica complessivamente volta alla ricerca di un equilibrio tra equità e certezza, equilibrio che diviene ancora più delicato nel momento in cui si mette in gioco la libertà personale dei consociati.

Nel terzo capitolo, invece, l'obiettivo principale è tracciare i profili più rilevanti del diritto tributario francese e spagnolo, ponendo attenzione al ruolo dell'abuso del diritto ed i suoi riflessi pratici, nella realtà economico-finanziaria in ambito comunitario.

In riferimento alla clausola antielusiva generale in Francia attualmente vi sono due riferimenti normativi, gli artt. L 64 A e L 64 B del *Livre des Procédures Fiscales*, che rappresentano il risultato di un percorso legislativo particolarmente articolato, caratterizzato nel tempo da un dialogo costante con gli orientamenti della Corte di Cassazione e del Consiglio di Stato.

Tale circostanza, oltre ad aver assegnato un ruolo propulsivo alla giurisprudenza rispetto alle successive scelte legislative, ha comportato una tendenziale trasposizione, sul piano del diritto positivo, delle varie incertezze giurisprudenziali in merito alla distinzione tra simulazione ed elusione, che a sua volta riflette la più generale difficoltà dell'ordinamento francese a distinguere l'evasione dall'elusione fiscale.

Infine in Spagna, per non andare troppo indietro nel tempo, dal 2003 al 2015 abbiamo assistito ad una nuova fase di produzione legislativa nata con lo scopo preciso di prevenire e contrastare la frode fiscale e la reiterazione dell'adozione di misure legislative.

Tutto ciò è la conferma evidente di quanto il problema non sia di facile soluzione.

La dottrina giuridica spagnola si è concentrata sullo studio della frode fiscale e sulle misure adottate dalla legislazione e dalla giurisprudenza. per ridurne la portata e pertanto vanno fatte alcune precisazioni terminologiche: nel primo caso ci si riferisce alla denominazione ambigua del fenomeno dell'evasione fiscale, nel secondo alle diverse situazioni che determinano una frode fiscale.

In conclusione nel quarto ed ultimo capitolo è stata approfondito il sistema fiscale colombiano, ove, attraverso una assidua ricerca e consultazione delle fonti, è stato possibile ripartire dai principi fondamentali dell'ordinamento tributario di questo paese, riallacciandoci alle pronunce più significative sull'abuso del diritto, a partire dagli anni '90 sino ad oggi.

Alcuni esempi di evasione ed elusione uniti ad una disamina dell'ultima legge fiscale del 2016, inerente anche alle modifiche in tema penale-tributario, hanno permesso di analizzare a tutto tondo gli aspetti comparatistici più significativi e tutto ciò, in un'ottica critica rispetto al nostro sistema fiscale, ci ha permesso di acquisire una significativa visione di insieme relativa all'istituto dell'abuso del diritto.

## PREFAZIONE

Sin da quando mi sono appassionato al diritto tributario ho compreso l'importanza di approfondire tale settore del nostro ordinamento giuridico, a volte trascurato nella formazione del giurista.

Oggi sempre di più si avverte la necessità che il contribuente possa essere parte attiva del processo sociale, politico ed economico, in quanto solo attraverso una piena consapevolezza di ciò che ci circonda si possono tirare le somme e dare giudizi di merito.

Durante il mio lungo lavoro di ricerca, terminato presso la "Universidad del Rosario" di Bogotá in Colombia, ho avuto la conferma che è sempre necessario far valere le ragioni di chi sia nel giusto, senza farsi condizionare da figure potenti generatrici di timore reverenziale, tra cui le stesse Istituzioni. Per quanto giustizia, equità e ragione siano concetti ampiamente trattati da sempre in dottrina, spesso ci si dimentica del perché esista un diritto e che il destinatario è sempre la persona, attraverso le tutele ordinamentali.

L'obiettivo di tale lavoro non è solamente quello di offrire un'analisi comparatistica di un istituto assai complesso ed al centro di numerosi dibattiti in letteratura fiscale, quale **l'abuso del diritto**, ma di contribuire a sensibilizzare il lettore verso temi spesso ritenuti eccessivamente specialistici, dimenticando la centralità e la dimensione trasversale che il diritto tributario presenta nei differenti ordinamenti mondiali.

Un ringraziamento speciale va a mio nonno, avvocato con oltre 60 anni di professione alle spalle, che mi ha spinto dal principio a credere nel valore del diritto e della tutela della persona.

*L'Autore*