
Accertamento. Il punto a due anni dalla nuova norma introdotta con la delega fiscale e dal superamento dell'articolo 37-bis del Dpr 600

Elusione ed evasione, si discute ancora

Un conto è evadere, un altro è eludere (in termini più aggiornati – ma forse da rivedere – “abusare del diritto”). Nonostante l'introduzione dell'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente, permangono numerosi dubbi in relazione al distinguo tra evasione ed elusione – specie tra simulazione ed elusione – considerando che tale distinzione comporta delle rilevanti differenziazioni sul piano delle conseguenze procedurali nonché su quelle sanzionatorie (l'evasione è fattispecie penale, diversamente dall'elusione).

Occorre partire dalla constatazione che nell'elusione non c'è alcuna manipolazione della realtà: vi è coincidenza tra ciò che le parti dichiarano di volere e ciò che realmente vogliono. Le parti dichiarano di volere determinati effetti giuridici per conseguire un determinato effetto economico, e tale volontà non è simulata, ma effettiva. Ed è proprio la realizzazione degli effetti giuridici che consente di raggiungere il risultato (elusivo) desiderato, che consiste nel risparmio indebito d'imposta.

L'evasione, invece, identifica la violazione di precetti normativi, perpetrata soprattutto attraverso atti e comportamenti celati, nascosti o, comunque, volti a dissimulare l'effettiva ricchezza prodotta mediante la creazione di una realtà in apparenza divergente da quella effettiva. È quindi evidente che le vicende simulatorie sono da ascrivere all'evasione. Si può sinteticamente affermare che nella simulazione vi è una asimmetria tra la situazione formale e quella reale, mentre nell'elusione non vi è alcuna divergenza tra apparenza e realtà.

L'evasione

In termini semplicistici, si può dire che si realizza evasione quando si agisce *contra legem*. L'evasione si verifica, dunque, in tutte quelle situazioni che conducono alla rappresentazione di risultati diversi da quelli stabiliti dalla legge. In questo modo si può agevolmente comprendere che l'evasione si realizza anche attraverso vicende di alterazione dei fatti economici, come, ad esempio, l'interposizione fittizia, la dissimulazione, la simulazione vera e propria. Infatti, una volta che l'ufficio dell'amministrazione ha verificato un assetto negoziale apparente, deve accertare quello effettivo, che è l'unico rilevante ai fini dell'applicazione dei tributi.

L'ufficio può accertare la “simulazione” dei rapporti giuridici ai fini tributari sia attraverso specifiche disposizioni dell'ordinamento (ad esempio, articolo 37, comma 3, del Dpr 600/1973) sia, in termini più generali (e questo anche per l'imposta di registro, altro articolo in pagina), per effetto dell'introduzione del comma 3 nell'articolo 2 del Dlgs 546/1992, il quale consente al giudice tributario di risolvere «in

via incidentale, ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione». Tale previsione ha portato al riconoscimento anche all'ufficio della facoltà di affermare, ai soli fini dell'accertamento del tributo, la nullità o simulazione di atti e contratti a prescindere dalle decisioni del giudice ordinario.

L'elusione

Attualmente, in base all'articolo 10-bis dello Statuto, abuso del diritto ed elusione sono considerati equipollenti, fungibili. Tuttavia, visto il superamento della precedente norma antielusiva di cui all'articolo 37-bis del Dpr 600/1973 – che risultava applicabile solo a talune operazioni – attualmente non vi è più ragione di “scomodare” l'abuso del diritto per affermare la portata generale del fenomeno che è, in sostanza, quello dell'elusione. Meglio, quindi, definirlo elusione.

Si è già rilevato in precedenza che l'elusione non implica una simulazione del contratto. Nell'elusione si è in presenza di atti perfettamente validi ed efficaci: è il solo vantaggio fiscale conseguito che risulta indebito.

Paradigmatica risulta a tal fine l'interposizione reale, posto che in tal caso gli effetti realizzati sono quelli resi palesi. Se il vantaggio fiscale risulta indebito, si è senza dubbio in presenza di elusione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Pagina a cura di

Dario Deotto