

Laboratorio delle politiche fiscali CGIL

16 giugno 2015

**Evasione, elusione e abuso del
diritto**

Grandi contribuenti

(Oreste Saccone)

fisco, stato sociale e profitto

- *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, in ragione della loro capacità contributiva.*
- *Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*
- (Art. 53, Cost.)

- *“Evitare di pagare le tasse fa parte del capitalismo, Noi sfruttiamo le leggi in vigore e siamo orgogliosi di questo schema”*
- (Eric Schmidt, presidente di Google)

I numeri presunti dell'evasione

- Imposte evase in Italia, nella media degli anni 2007-2012 € **91 miliardi**, dei quali:
- **40 mld** di euro riferibili all'IVA;
- oltre **44 mld** alle imposte sul reddito (IRES e IRPEF da sole imprese e lavoro autonomo)
- oltre **7 mld** all'IRAP.
- (Rapporto Mef 2014)
- l'ammontare complessivo di tributi e contributi annualmente evasi supera in Italia i **120 mld** di euro all'anno
- (fonte Corte dei conti)

Gap IVA dei Paesi UE

- **Italia € 36,1 mld, Francia € 32,2 mld, Germania € 26,9 mld e Regno Unito 19,5 mld (2011).**
- **il tasso di evasione IVA nella media del periodo 2000-2011, per l'Italia si attesta sul 26%. Il valore medio del gap IVA percentuale dei Paesi dell'UE si attesta su un valore compreso tra il 17% e il 18%.**
- **L'Italia si colloca tra i Paesi a più alto tasso di evasione, come la Repubblica Ceca, preceduta solo da Romania, Lettonia, Slovacchia, Lituania, Grecia e Ungheria.**

Metodologia di stima dell'evasione (scarsa affidabilità dei dati)

- **Il tax gap vien misurato come differenza tra le basi imponibili potenziali, desunte dagli aggregati di contabilità nazionale e le basi imponibili dichiarate**
- **l'attuale misuratore non tiene conto dei fenomeni di evasione ed elusione non evincibili in sede di confronto delle base imponibili dichiarate con i dati di contabilità nazionale.**

Serve una stima ufficiale credibile

Delega fiscale

- La delega fiscale ha demandato al Governo di **definire una metodologia, di stima dell'economia sommersa e dell'evasione fiscale e contributiva** che consentirà la redazione di un rapporto annuale sul tax gap, emergente dal divario tra le basi imponibili potenziali, misurate a partire dagli aggregati di contabilità nazionale, e le basi imponibili dichiarate, con la massima disaggregazione possibile per tipo di imposta, categoria di contribuenti, settore produttivo, area geografica, e che indichi le strategie di intervento

Delega fiscale

- **Ci si auspica che la metodologia che sarà definita, partendo sempre dalla differenza tra le basi imponibili potenziali, misurate a partire dagli aggregati di contabilità nazionale, e le basi imponibili dichiarate, consentirà di superare le attuali criticità di misurazione, che rendono la stima approssimativa, se non addirittura inaffidabile.**

Evasione fiscale

- *"L'evasione fiscale continua ad essere per il nostro Paese un problema di straordinaria gravità, tra le prime cause, se non la principale, delle difficoltà del sistema produttivo, dell'elevato costo del lavoro, dello squilibrio dei conti pubblici, del malessere sociale esistente ...*
- *La gravità del fenomeno, d'altra parte, risulta accentuata dalla sua distribuzione ... e dalle ulteriori distorsioni che ne derivano. ... Un'imposta come l'Irpef, è per sua natura particolarmente esposta all'evasione: sia per l'ampiezza della base imponibile a rischio, sia per la progressività che caratterizza le sue aliquote, sia, infine, per il legame che si viene ad instaurare fra evasione fiscale ed evasione da spesa sociale: l'evasore fiscale, infatti, riesce spesso a collocarsi in posizione reddituale utile per conseguire, in aggiunta ai frutti diretti dell'evasione, anche i benefici dello stato sociale (Corte dei conti, Rapporto coord. finanza pubblica 2014)*

Evasione fiscale

il fattore socio-culturale

- **Nell'opinione pubblica sembra prevalere una visione fatalistica dell'evasione** come realtà ontologica inattaccabile, come peculiarità italiana, che differenzia il nostro Paese dalle altre grandi democrazie occidentali.
- Evidentemente l'evasione fiscale è un fatto culturale. Viene percepita da molti come una forma di difesa del cittadino contro lo Stato oppressore, tutt' al più valutabile come peccato veniale. Da altri come un fatto ineluttabile: *“vis cui resisti non potest”*.

Evasione fiscale

il fattore socio-culturale

- Su questo substrato socio-culturale si sviluppa e prospera il partito degli evasori e dei suoi supporter, onnipresente, trasversale, con una potenza di fuoco inimmaginabile.
- In grado di azzerare nel 2008 tutti i provvedimenti di contrasto all'evasioni introdotti dal governo Prodi (pagamenti tracciati, elenco clienti e fornitori, scatola nera distributori automatici, conto dedicato professionisti, etc, etc, ..).
- In grado di sterilizzare qualsiasi provvedimento di contrasto all'evasione, spesso in modo subdolo e poco appariscente, come nel caso delle indagini finanziarie.
- L'evasione fiscale sposta voti, ma nel senso opposto a quello che ci si aspetta.

L'evasione dei grandi contribuenti

- Entrate erariali da attività di accertamento e controllo periodo 2007 –2013 –riscossione

anni	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
• Irpef	1,7	1,8	2,1	2,5	2,9	2,9	3,1
• <u>Ires</u>	0,5	0,8	1,3	1,4	2,1	2,4	2,3
• Iva	1,4	1,4	1,5	1,8	2,4	2,4	2,5
• Altri tr.	0,1	0,1	0,2	0,2	0,3	0,1	0,3
• con.giu.	0,1	0,1	0,2	0,2	0,3	0,1	0,3
• Totale	3,8	4,2	5,2	6	7,9	7,9	8,4

- Incremento della riscossione nel periodo considerato (2007 – 2013):
- Irpef 182%; Ires 460%; Iva 178%

L'evasione dei grandi contribuenti

- **Controlli Ires particolarmente proficui dal 2008**
Il netto miglioramento dell'azione di contrasto dei fenomeni evasivi - elusivi nel periodo considerato è ascrivibile, in particolare, alla affermazione della clausola antiabuso per via giurisprudenziale nel 2008 e alla riorganizzazione dell'Agenzia delle entrate, che ha istituito apposite strutture operative regionali dedicate al controllo e monitoraggio dei grandi contribuenti, a cui sono assegnati funzionari selezionati e formati ad hoc. Ne è conseguita un'azione di controllo fiscale sistematica nei confronti dei grandi contribuenti particolarmente efficace e con risultati di grande rilievo economico.



L'evasione dei grandi contribuenti

*Specifici strumenti e misure
di controllo e compliance*

- **Tutoraggio**
- **Ruling internazionale**
- **Interpelli antielusivi**
- **Interpelli CFC**
- **Clausola antielusiva**
- **Accordi di cooperazione internazionale**
- **Strutture regionali dedicate al controllo dei grandi contribuenti**

Criticità - casistica di maggior peso

1- Asimmetrie dei sistemi fiscali

- Asimmetria tra libera circolazione di persone, imprese e capitali nell'UE e piena sovranità dei singoli Stati sulla politica fiscale
- **Caso LuxLeaks** - *L'harmful tax competition* (HTC) tra ordinamenti sovrani ha favorito politiche di aggressive *tax planning* (ATP) condotte a livello globale dai grandi gruppi multinazionali, in particolare quelli della *new economy*).
- **Operazioni finanziarie con l'utilizzo di ibridi** - le differenze tra i sistemi fiscali offrono l'opportunità ai contribuenti di trarre vantaggio dalle **aree c.d. di "doppia non imposizione"**, come ad esempio nel caso di operazioni finanziarie con l'utilizzo di ibridi, con la finalità di dedurre il costo in uno Stato cui non corrisponde la tassazione del correlativo ricavo in altro Stato

2- Operazioni infragruppo

transfer pricing - Mancando l'effettiva alterità tra i contraenti, il corrispettivo può essere adeguato in funzione degli obiettivi di pianificazione fiscale del gruppo societario

Operazioni e acquisti tra società controllate – se determinati per spostare l'utile in Paese a più bassa tassazione

3- Paradisi fiscali - livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia o mancanza di un adeguato scambio di informazioni

4- Operazioni straordinarie – si prestano non di rado a fare da schermo a complesse operazioni elusive;

5- società di comodo – mirano a lucrare i benefici fiscali tipici dell'attività imprenditoriale, per beni goduti, come privato, in genere da chi ne è proprietario (*in genere non interessa i grandi contribuenti*).

Prospettive – luci e ombre

Novità

Accordi internazionali per lo scambio di informazioni – stipulati, in particolare, con la Svizzera e Liechtenstein e Principato di Monaco)

- **Accordi F.A.T.C.A.** accordi secondo la normativa (Foreign Account Tax Compliance Act) finalizzati a migliorare la compliance fiscale internazionale, in particolare mediante lo scambio automatico di informazioni
- **Common Reporting Standard** L'Italia ha aderito al nuovo standard globale sullo scambio automatico di informazioni finanziarie a fini fiscali, approvato dall'OCSE alla fine del gennaio scorso; a regime dal 2017, coinvolge più di 90 Paesi;
- **Progetto BEPS:** “*Base Erosion and Profit Shifting* Il progetto, nato dalla consapevolezza che, al fine di garantire un'efficace contrasto di detti fenomeni, sono sempre più necessarie azioni coordinate tra le Amministr. fiscali nazionali (ad es.verifiche simultanee)

- **Progetto BEPS:** *“Base Erosion and Profit Shifting* Il progetto, nato dalla consapevolezza che, al fine di garantire un’efficace contrasto di detti fenomeni, sono sempre più necessarie azioni coordinate tra le Amministrazioni fiscali nazionali (ad es. verifiche simultanee)
- **“Regime di adempimento collaborativo”** previsto dalla legge di delega e finalizzato ad analizzare i sistemi di controllo interno orientato alla gestione del rischio fiscale (autovalutazione preventiva, monitoraggio dei rischi fiscali, costante interlocuzione con il fisco)

- **Alcune criticità evidenti**
- **Progetto CCCTB - Proposta di direttiva del Consiglio, del 16 marzo 2011 – obiettivo** base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società :un unico regime fiscale europeo per il calcolo del reddito imponibile, invece che 27 regimi fiscali diversi. La CCCTB non inciderebbe sulla discrezionalità dei paesi dell'UE riguardo alle aliquote nazionali di imposizione delle società.
- ***Nonostante se ne parli da tanto, non sembra all'orizzonte la definizione di un regime fiscale comune per le società UE.***
- **Criticità organizzative** - Il quasi totale disinteresse dei Governi degli ultimi anni e l'inerzia, se non proprio l'ostracismo, delle burocrazie ministeriali ha provocato l'intervento della Corte Costituzionale che ha fatto decadere oltre due terzi dei dirigenti delle Agenzie fiscali, molti dei quali preposti a gestire gli uffici addetti al controllo dei grandi contribuenti.

Abuso del diritto un caso di scuola *(Dividend washing e dividend stripping)*

Una società statunitense senza stabile organizzazione in Italia cede in usufrutto alla società italiana Alfa le azioni di controllo (90%) della società italiana Beta fino al 31.12.1992, verso il pagamento anticipato di un corrispettivo pari all'ammontare dei dividendi che presumibilmente la società partecipata avrebbe distribuito nel periodo, riservandosi la cedente il diritto di voto.

Abuso del diritto un caso di scuola

- ***Dividend washing e dividend stripping***
- ***La società estera, con la trasformazione del reddito di partecipazione in reddito di negoziazione, non è soggetta alla ritenuta a titolo d'imposta, ex art. 27 , comma 3, del dpr. 600/73, sui dividendi distribuiti;***
- ***La società italiana, titolare del diritto di usufrutto sulle azioni, gode del credito d'imposta sui dividendi distribuiti, subisce una ritenuta meno oneroso, peraltro a titolo di acconto, ex art. 27, comma 1, del medesimo dpr. 600/73, si deduce il costo di acquisto dell'usufrutto.***

Abuso del diritto

- Fino al 2008 i grandi gruppi industriali, economici e finanziari, sfruttando i vuoti normativi e le asimmetrie esistenti tra i sistemi fiscali dei Paesi in cui operano, erano abituati a pianificare raffinate operazioni elusive di alta ingegneria fiscale, al solo scopo di ottenere indebiti risparmi d'imposta. Tra i grandi contribuenti prosperavano schemi di *tax planing* palesemente elusivi, nel convincimento che, in assenza di una norma generale antiabuso, era permesso tutto ciò che non fosse espressamente vietato.

Abuso del diritto

Nel dicembre 2008 la Suprema Corte ha affermato che **si configura l'abuso del diritto quando il contribuente, attraverso un uso distorto degli schemi giuridici, ponga in essere uno o più atti, negozi o attività, in assenza di ragioni economiche non meramente marginali o teoriche , al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale altrimenti non spettante perché contrario alla *ratio* della norma o delle norme che lo riconosce (Cass. sez. unite sent. 23 dicembre 2008, n. 30055,30056, 30057)**

Abuso del diritto

- Dal 2009 ad oggi l'Amministrazione finanziaria, basando la sua azione di controllo sulla presenza di una generale clausola antielusiva, ha intercettato e contestato con successo numerosi e rilevanti schemi elusivi/evasivi posti in essere dai grandi contribuenti, incrementando sensibilmente i recuperi fiscali conseguiti a seguito dei controlli (solo nel 2011 l'incremento è stato dell'800% rispetto al 2007).

Abuso del diritto

- In questo scenario si è inserita la pressante richiesta di revisione della normativa fiscale alla luce del principio generale di divieto dell'abuso del diritto, a partire da una esplicita definizione di ciò che si intende per condotta abusiva. Richiesta che ha trovato risposta nell'ambito della più ampia delega fiscale, contenuta nella legge 11 marzo 2014, n. 23.
- Su come il Governo pensi di legiferare, il DEF 2015 non lascia dubbi “ *L'abuso del diritto sarà disciplinato con l'obiettivo prioritario di tutelare i diritti dei contribuenti e non di difendere le pretese di accertamento dell'amministrazione finanziaria.*”

Abuso del diritto

- Punti cardini della giurisprudenza:
- **1 - clausola antiabuso immanente alla norma costituzionale e canone interpretativo delle norme fiscali;**
- **2 – superamento della forma giuridica in presenza di condotta abusiva;**
- **3- rilevabilità d'ufficio della fattispecie abusiva da parte dei giudici tributari ;**
- **4- sussistenza del reato di dichiarazione infedele al superamento delle soglie;**
- **5- sussistenza della sanzione amministrativa per infedele dichiarazione**

Criticità della disciplina dell'abuso del diritto formulata nello schema di decreto

- **1 –definizione di condotta abusiva**
- *“ 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. ..”*
- (art. 10bis, L. 212/2000, previsto dall'art. 1 dello schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto)
- ***la clausola antiabuso è principio di valenza costituzionale ed in quanto tale la sua definizione fissata in un decreto legislativo non può contenere paletti di sorta, ma va letta in coerenza con i principi costituzionali.***

Criticità della disciplina dell'abuso del diritto formulata nello schema di decreto

- **2- configurazione della costruzione abusiva (comma 12) - limiti** - La disposizione non trova riscontro nella legge di delega
- In concreto, sembra voler contrastare l'orientamento sostanzialista assunto dalla Corte di Giustizia e dalla Suprema Corte;
- **3- limitazione ai poteri d'indagine dei giudici – inciso “non rilevabile d'ufficio”(comma 9)** La disposizione non trova riscontro nella legge di delega.
- Se la disposizione fosse stata già vigente nel 2008 i casi affrontati dalla Suprema Corte, che hanno dato luogo all'affermazione della clausola antielusiva per via giurisdizionale, sarebbero stati dichiarati inammissibili

Criticità della disciplina dell'abuso del diritto formulata nello schema di decreto

- **4- Depenalizzazione delle operazioni abusive (comma 13) - eccesso di delega – dubbi di incostituzionalità**
- Appare francamente scandaloso sul piano etico e irragionevole sul piano giuridico ritenere molto meno grave (fino a prevederne l'irrilevanza penale) il comportamento di chi si sottrae al pagamento di imposte stramilionarie ponendo in essere sofisticate operazioni elusive, appositamente pianificate a tavolino, rispetto alla classica evasione dello stesso ammontare, mediante l'occultamento di ricavi.
- Si tenga conto che lo stesso rapporto DEF 2014 attribuisce valore 5, cioè di massima pericolosità, alle forme sofisticate di evasione e fenomeni di elusione (rapporti con estero, ingegneria finanziaria, “pacchetti” elaborati da professionisti).

Abuso del diritto

- **5 – condotta abusiva – dubbi sul regime sanzionatorio amministrativo** - Nell'ambito dell'art. 10 bis, che pure ai fini penale si preoccupa di segnare un solco netto tra abuso del diritto e infedele dichiarazione, non si evince direttamente quali sanzioni amministrative si rendono applicabili in caso di abuso del diritto

Abuso del diritto

- **Conclusione** – In assenza di una sostanziale revisione della disciplina è facile prevedere una sensibile ripresa dei fenomeni elusivi/evasivi, di cui non avremo reale contezza, visto che **il misuratore del gap tax non si interessa di stimare i fenomeni elusivi.**