

Titolo: Antielusione e lotta all'evasione

Autore: Stefano Simontacchi

1. Il presente contributo intende delineare le principali sfide con cui i sistemi fiscali contemporanei devono confrontarsi, esaminare come realmente alcune Amministrazioni finanziarie rispondano a tali problematiche ed infine, anche sulla base dei punti precedenti, esaminare quanto la normativa italiana sia adeguata a rispondere alle sfide che la confrontano e quanto invece essa sarebbe migliorabile.

2. La mobilità del fattori produttivi costituisce una sfida e, al contempo, un'opportunità di miglioramento per i sistemi fiscali statali e per la loro interazione ed integrazione a livello sopranazionale. Per quanto la mobilità della forza lavoro in Europa non raggiunga i livelli statunitensi, tuttavia essa è piuttosto rilevante fra i giovani ed è tanto maggiore, quanto più elevati sono i livelli d'istruzione e di reddito. In questo contesto, un elevato grado di progressività nell'imposizione può costituire un incentivo al trasferimento della residenza proprio per quei soggetti, che la progressività renderebbe i maggiori contribuenti (e che in gran parte sono già per loro natura più propensi ad una mobilità che travalichi i confini nazionali)¹. A livello di singolo soggetto economico, poi, un'elevata aliquota marginale influisce negativamente sulla decisione di lavorare ore addizionali e potrebbe anche disincentivare l'investimento in educazione (quindi in capitale umano), in quanto ridurrebbe i proventi di tale investimento, senza ridurne i costi in pari misura². Tutti questi fattori potrebbero indurre il legislatore fiscale a stemperare i caratteri di progressività insiti nel sistema tributario, se non ad annullarli totalmente, adottando degli schemi impositivi del tipo *flat rate*. Se la mobilità individuale (e quindi precipuamente del fattore lavoro) è comunque circoscritta a fasce di popolazione generalmente ben determinate in termini d'età e di livelli d'istruzione e di reddito, la mobilità dei capitali è invece più estesa, non esaurendosi ai soli grandi patrimoni familiari, ma interessando altresì ricchezze di dimensioni più contenute; a queste si aggiungono poi le risorse finanziarie delle imprese, che vengono attratte da regimi fiscali favorevoli sia sotto forma di investimento diretto, sia attraverso trasferimenti di basi imponibili da un Paese ad elevata tassazione ad un altro ove l'imposizione è più contenuta. In particolare, l'investimento diretto è un fenomeno reale, inerente decisioni economiche di localizzazione produttiva o commerciale: tali decisioni possono tener conto della fiscalità come di altri fattori (costo del lavoro in rapporto alla preparazione della forza lavoro, logistica, fattori linguistici), ma non sono

¹ R.A. DE MOOIJ – L.G.M. STEVENS, "Exploring the future of ability to pay in Europe", *EC tax review* 1 (2005), 9-15, p. 11.

² Questo avviene a maggior ragione ove le spese di formazione non siano deducibili dal reddito (o non ne sia permesso il riporto in avanti, in periodi in cui il reddito è basso se non assente), ma anche in caso di deducibilità: un'elevata progressività risulta infatti in un'aliquota sui proventi dell'investimento in capitale umano – i redditi all'apice della carriera – quasi sempre più alta di quella alla quale i costi di tale investimento sono stati dedotti.

quasi mai dettate esclusivamente da ragioni tributarie. Diverso il caso dei trasferimenti di base imponibile verso regimi fiscalmente più favorevoli: sia che avvenga tramite arbitraggi fra finanziamenti con capitale di rischio e di debito, piuttosto che attraverso l'imputazione di componenti positive di reddito a soggetti del gruppo localizzati in Paesi a fiscalità privilegiata, o ancora attraverso la manipolazione dei termini (in primis dei prezzi) delle operazioni intercorrenti fra le diverse entità del gruppo, la caratteristica comune di tali operazioni è la difficoltà di ridurre la componente tributaria ad una semplice variabile dipendente. *Last but not least*, il fenomeno elusivo non è certo limitato alla fiscalità domestica, ma si estende al campo internazionale, intrecciandosi con le tre principali metodologie di trasferimenti di base imponibile testé menzionate.

3. Date quindi le pressioni operanti sui sistemi fiscali dei Paesi evoluti, questi hanno la scelta fra adeguarvisi e reagire; in realtà, gran parte di essi ha operato in entrambe tali direzioni: sia adeguandosi alle sfide derivanti dalla mobilità dei fattori produttivi (in termini di concorrenza fiscale), sia reagendo ad esse ed approntando una serie di contromisure formali e sostanziali. Per quanto riguarda la concorrenza fiscale, ci si potrebbe chiedere³ in primo luogo quanto essa effettivamente incida sull'effettiva pressione tributaria esercitata: in effetti, gli ultimi anni hanno visto un'inversione di tendenza⁴ a livello OCSE, in termini di entrate tributarie in proporzione al PIL. In secondo luogo, se tale dinamica sia arrestabile: in presenza di diffusi interessi alla conservazione dello status quo e data una situazione del tipo "dilemma del prigioniero", ogni tentativo di limitazione appare difficile. In terzo luogo, è d'uopo chiedersi se la concorrenza fiscale sia di per sé stessa dannosa: l'accresciuta mobilità potrebbe infatti replicare su scala globale l'assunto formulato da Tiebout⁵ riguardo agli enti locali, in base al quale il cittadino voterebbe coi piedi, trasferendosi nella municipalità la cui combinazione fra beni pubblici e tassazione meglio soddisfa le sue esigenze. Per quanto invece riguarda la reazione alle pressioni descritte in precedenza, specifiche contromisure possono essere approntate a livello sia sostanziale, sia procedurale. I trasferimenti di base imponibile verso regimi fiscalmente più favorevoli o anche fra soggetti diversi all'interno dello stesso regime sono meglio contrastati da rimedi di tipo sostanziale. Così, l'arbitraggio fra finanziamenti con capitale di rischio e di debito trova il proprio fisiologico limite nelle normative di contrasto alla capitalizzazione sottile; la localizzazione di entità del gruppo in Paesi a fiscalità privilegiata è contrastata da normative del tipo *Controlled Foreign Companies*; la manipolazione dei termini delle operazioni intercorrenti fra le diverse entità del gruppo è regolamentata attraverso una disciplina articolata dei prezzi di trasferimento (anche

³ MATTHEW BISHOP, "The mystery of the vanishing taxpayer" (a survey on tax), *The Economist*, January 27th, 2000.

⁴ BARRY BRACEWELL-MILNES, "Tax Revenue Trends and Prospects", 33 *Intertax* 2 (2005), p. 50.

⁵ CHARLES M. TIEBOUT, "A Pure Theory of Local Expenditures", 64 *The Journal of Political Economy* 5 (1956), 416-424.

in termini di un rigoroso obbligo di documentazione inerente le procedure di determinazione degli stessi). Sul piano procedurale, un esteso ed effettivo obbligo di scambio d'informazioni in merito al beneficiario effettivo dei redditi finanziari – del tipo di quello imposto negli Stati Uniti dalla disciplina dei *Qualified Intermediaries* ed in Europa dalla direttiva sul risparmio – impedisce alla mobilità dei capitali di offrire opportunità all'evasione. D'altro canto, i rimedi di carattere procedurale meglio si adattano anche al contrasto di fenomeni elusivi, nei quali la distinzione fra componente formalistica ed aspetto sostanziale assume un'importanza decisiva. Le discipline contro l'elusione possono (come nel caso italiano) essere previste a livello normativo – salvo poi venire comunque elaborate attraverso l'ordinaria giurisprudenza tributaria, ovvero quella di appositi organi con funzioni preventive – oppure possono essere direttamente di derivazione giurisprudenziale. Emblematico in questo senso è il caso degli Stati Uniti, nei quali il contrasto all'elusione (c.d. “*tax shelters*”) si basa su cinque principali dottrine giurisprudenziali⁶:

- “*sham transaction*” è quello che un giurista di formazione continentale definirebbe negozio simulato. La giurisprudenza ha poi ulteriormente distinto fra simulazione fattuale (in cui non v'è realmente alcuna operazione) e sostanziale (in cui le operazioni avvengono, ma prive della necessaria sostanza), concetto quest'ultimo che rasenta il principio “*substance over form*”;
- “*economic substance*” rappresenta la combinazione rischio/rendimento insita in un'attività, perché la stessa non si riduca ad una mera copertura di schemi elusivi;
- “*business purpose*” è una dottrina che ingloba e spesso si sovrappone alla precedente. La giurisprudenza solitamente nega la sussistenza di “*business purpose*” ove manchi una valida ragione economica (diversa dal risparmio fiscale) per l'operazione e questa manchi di “*economic substance*”;
- “*substance over form*” si basa sull'assunto che il risultato di una serie di operazioni dev'esser valutato dal punto di vista fiscale in base al risultato finale conseguito, piuttosto che in aderenza alla formalità delle singole operazioni comprendenti lo schema;
- “*step transaction*” rappresenta un'evoluzione della dottrina precedente, in base alla quale una serie di operazioni formalmente separate viene consolidata, ove queste siano sostanzialmente integrate, interdipendenti e dirette a conseguire un particolare risultato.

4. Dato il quadro mondiale, il contesto italiano presenta alcune interessanti peculiarità. È opinione talmente diffusa da non richiedere ulteriori commenti che il sistema tributario italiano pecchi per certi

⁶ Joint Committee on Taxation, Background and Present Law Relating to Tax Shelters (JCX-19-02), March 19, 2002.

versi di un'eccessiva complessità, unita ad un sistema sanzionatorio il cui effetto deterrente è forse più dovuto alla laboriosità dei meccanismi, quindi all'incertezza, piuttosto che alla certezza della pena. Per quanto la semplicità di un sistema tributario sia spesso in un rapporto di *trade-off* con l'equità dello stesso, tuttavia la complessità è essa stessa fattore d'iniustizia: i meccanismi impositivi dovrebbero essere disegnati in modo da facilitare l'adeguamento ed impedire (o quantomeno ostacolare) l'evasione⁷: in questo senso, un esteso ricorso alla sostituzione d'imposta non solo per i redditi da lavoro, ma anche per quelli finanziari – direzione nella quale l'Italia si è ormai mossa da tempo – non può che costituire un fenomeno positivo. La semplicità può altresì estrinsecarsi nell'adozione di tributi di tipo indiretto: assumere a fattispecie impositiva la semplice manifestazione di capacità contributiva, anziché la capacità contributiva in quanto tale, richiede un minor sforzo applicativo (e, quindi interpretativo) e lascia meno spazi all'evasione; in quest'ottica, la quasi certa condanna dell'Irap in sede comunitaria costituisce per il legislatore un'ottima occasione di sostituire un'imposta non certo semplice con un prelievo più lineare. Anche le imposte esistenti possono trarre beneficio da un nuovo bilanciamento fra base imponibile (da allargare, anche tramite ricorso a procedure di tipo presuntivo quali gli studi di settore) ed aliquota (da diminuire, quanto meno a livello marginale): l'incentivo all'evasione è infatti tanto maggiore, quanto più elevato è il prelievo sull'imponibile sottratto. Per quanto infine riguarda il sistema sanzionatorio, non è tanto la severità della pena a sortire il desiderato effetto deterrente, quanto piuttosto la certezza della stessa: un meccanismo sanzionatorio comprensibile, possibilmente con elevati gradi di automatismo⁸ – in quanto la discrezionalità della sanzione può essere percepita come arbitrio – e tale da ingenerare nel contribuente una ragionevole certezza della sanzione può anche permettersi una non eccessiva severità nella misura di tale sanzione.

Stefano Simontacchi

⁷ RICHARD K. GORDON, "Law of Tax Administration and Procedure", in VICTOR THURONYI (editor), *Tax Law Design and Drafting*, Washington, International Monetary Fund, 1996, 95-134, at 115.

⁸ RICHARD K. GORDON, cit., at 130.