

DIRIGENZA BANCARIA

BANKING MANAGEMENT

Anno XV - N. 62 Marzo-Aprile 1998



pedizione in a.p. 45% comma 20 lett. B art. 2 L. 23/12/96 n. 663 Filiale di Roma

DIPARTIMENTO
 UDIPOLITICA
 INTESOCIETA
 BIBLIOTECA

9/6

RISTORANTI STUDI
 DI F...

L'EURO E LE SUE SFIDE

DIRITTO E FISCO

Elusione fiscale: evoluzione concettuale e strategie di contrasto

di Angelo Cuva (*)

La normativa antie-
lusiva, per una mag-
giore incisività ed un-
luna, necessita di una
tempestiva correzione
per adeguarsi a quell-
la straniera

Uno studio dell'elusione tributaria che voglia essere completo e metodologicamente rigoroso deve, a nostro giudizio, procedere da un inquadramento teorico del fenomeno all'interno degli effetti economici delle imposte e, segnatamente, di quelli individuati dall'analisi microfinanziaria che indaga sulle reazioni poste in essere dal singolo contribuente a seguito dell'introduzione di un tributo.

Come è noto gli studiosi dell'economia della finanza pubblica distinguono tali reazioni in attive e passive. Le prime sono costituite da tutti quei comportamenti commissivi od omissivi con i quali il contribuente cerca di non rivelarsi al Fisco; le seconde consistono, invece, in tutte quelle attività mediante le quali il contribuente percosso (o contribuente di diritto) cerca di trasferire, in tutto od in parte, il peso dell'imposta su altri soggetti con i quali si trova in rap-

porti di scambio: in tale ambito si annoverano, con propri elementi distintivi, la traslazione, l'incidenza, la rimozione e l'ammortamento dell'imposta.

L'elusione si colloca, appunto, nell'ambito delle reazioni passive accanto all'erosione ed all'evasione fiscale qualificandosi quale strumento di "riduzione legale dell'imposta"¹. Volendo, immediatamente, individuare in questo contesto la definizione classica di tale fenomeno - che come vedremo successivamente subirà notevoli modificazioni nei tempi più recenti - potremmo descriverlo come la reazione con la quale il contribuente potenziale evita che il presupposto del tributo abbia luogo sottraendosi, quindi, legalmente al pagamento del tributo.

Siamo nell'ipotesi nella quale il contribuente rinuncia al consumo di un bene o alla produzione di un reddito per evitare di essere tassato.

Da tale originaria definizione del fenomeno elusivo emergono alcune caratteristiche di ordine giuridico ed economico che lo contraddistinguono: sotto il profilo giuridico può rilevarsi che esso si concreta in una sottrazione di materia imponibile operata "secundum legem", senza, cioè, violare alcuna norma tributaria imperativa e, quindi, senza il maturarsi di alcuna ipotesi

sanzionatoria. Sotto il profilo delle conseguenze economiche l'elusione (sempre nella sua concezione classica) determina un sacrificio per il contribuente il quale rinuncia a consumare o a produrre un reddito (rivolgendosi ove possibile verso soluzioni sub-ottimali), una perdita per la collettività consistente nell'attività economica non svolta ed, infine, un minore introito per il fisco.

Le caratteristiche ora evidenziate ci consentono di differenziare chiaramente l'elusione ("tax avoidance") dall'evasione fiscale ("tax evasion") che per sua natura si colloca in un contesto "patologico" del sistema. Si tratta di un comportamento anti-giuridico che determina la sottrazione di materia imponibile operando "contra legem" ed al quale si ricollega la reazione dell'ordinamento finalizzata al recupero del tributo evaso ed all'applicazione delle sanzioni.

Sotto l'aspetto economico l'evasione, che il Pulitini nella sua interessante "esposizione diagrammatica"² ha qualificato come "scelta in condizioni di incertezza" produce effetti diversi dall'elusione in quanto essa determina un vantaggio (anche se sottoposto a rischio per il soggetto che la pratica) pari all'imposta non pagata e non impoverisce l'ec-

Passiva

nomia atteso che l'attività viene normalmente posta in essere.

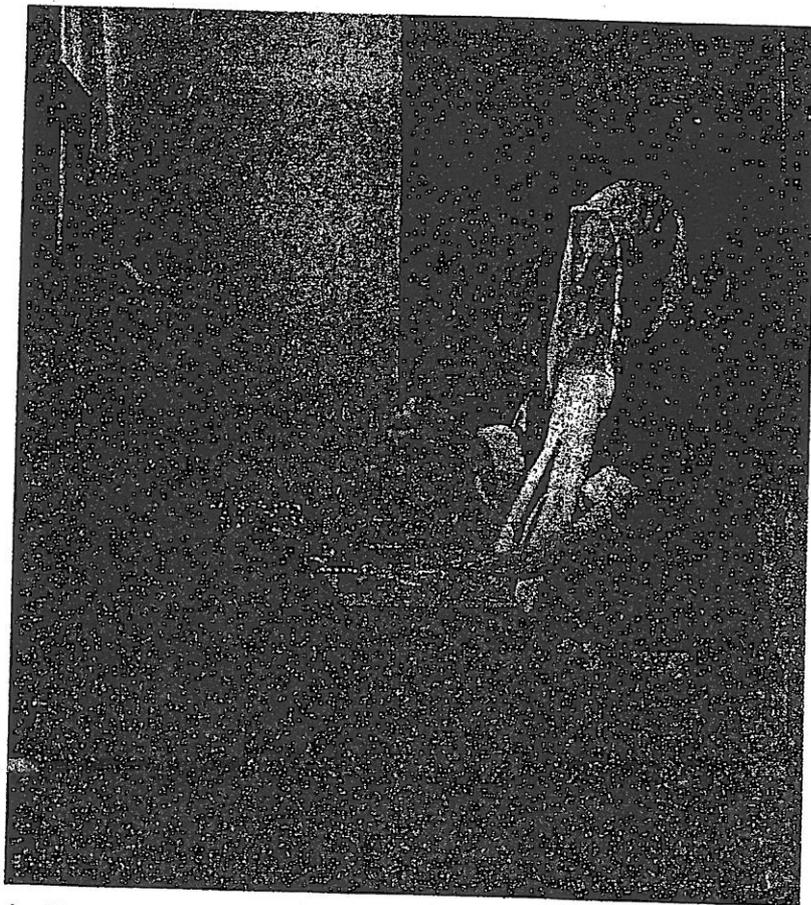
Evoluzione ed ampliamento del concetto di elusione fiscale

Dalla originaria definizione di elusione, sopra evidenziata, che ritroviamo nelle posizioni teoriche elaborate da Blumenstein³, Hensel⁴ e riprese dall'Antonini⁵ e da altri autori più recenti⁶, in base alla quale essa consiste nell'impedire "il sorgere della pretesa tributaria, evitando la fattispecie legale"⁷, si passa, da una ventina di anni a questa parte, a formulazioni concettuali molto più complesse ed articolate che recepiscono la varietà e mol-

teplicità che i comportamenti elusivi hanno assunto nella pratica quotidiana. E' evidente che la dinamica dello studio del fenomeno "de quo", sulla spinta del manifestarsi sempre più massiccio di nuove forme di elusione quali la costituzione di società di comodo, le fusioni per incorporazione di società con perdite fiscali, ecc..., subisce una modifica del metodo utilizzato: essa non si limita più a confrontarsi con il presupposto di fatto del tributo, ma prende in considerazione anche le conseguenze e gli effetti giuridici ed economici che a questo si ricollegano⁸. In buona sostanza l'analisi non si sofferma solo sulla circostanza per la quale un soggetto non paga una deter-

minata imposta perchè non ha realizzato il relativo presupposto legale, ma considera anche l'ipotesi che quest'ultimo, utilizzando forme negoziali o comportamenti diversi da quelli costituenti la fattispecie tipicizzata dalla norma (la "fattispecie legale" di cui parlava Hensel), ottiene le medesime conseguenze economiche e giuridiche a questa teoricamente ricollegabili. Si rileva, quindi, che il comportamento elusivo, si estrinseca con modalità molto più complesse ed ingegnose di quelle descritte dalle prime definizioni del fenomeno, sostanzandosi in quell'insieme di attività con le quali un soggetto, al fine di raggiungere un determinato obiettivo (giuridico ed economico), utilizza comportamenti e strumenti alternativi a quelli tipicizzati dalla norma e costituenti presupposto, riuscendo in tal modo ad evitare o ridurre la tassazione senza violare alcuna norma imperativa.

L'evoluzione ed espansione prima fenomenologica e poi concettuale dell'elusione fiscale trova origine, nel nostro ordinamento, in fatti riconducibili a problemi attinenti la tecnica normativa e a circostanze di natura economica. Con il primo profilo intendiamo, innanzitutto, riferirci alla imprecisa delimitazione tipica del presupposto caratterizzante le norme del nostro sistema fiscale e, più in generale, la scarsa chiarezza ed eccessiva genericità di queste ultime; sempre nell'ambito della tecnica normativa utilizzata dal legislatore tributario italiano vanno, poi, richiamate da un lato la produzione legislativa "a getto continuo" e per ciò stesso caotica e disorganica che deter-



Jan Vermeer, *La pesatrice d'oro*, Washington, National Gallery of Art

mina gravi difficoltà nella individuazione della disposizione applicabile al caso concreto e, dall'altro, il frequente ed ampio utilizzo di agevolazioni ed esenzioni che apre spazi entro i quali facilmente possono inserirsi comportamenti elusivi. Per quanto, invece, attiene al secondo aspetto di ordine economico bisogna rilevare come, storicamente, l'ampliarsi del fenomeno dell'evasione (ed anche dell'evasione) sia stato favorito dal forte aumento della pressione tributaria⁹, dovuta sia a scelte discrezionali del nostro legislatore che a meccanismi di stabilizzazione automatica (fiscal drag) collegati con la crescita del fenomeno inflattivo (anni '70).

La reazione del legislatore fiscale al fenomeno elusivo

Le metodologie di cui può avvalersi il legislatore tributario per contrastare il fenomeno elusivo sono sostanzialmente due¹⁰: la prima è costituita dalla introduzione nell'ordinamento di un principio generale antielusione secondo il quale al contribuente che abbia utilizzato un determinato comportamento o strumento giuridico, anziché un altro, per realizzare i propri interessi al solo fine di eliminare o ridurre l'onere fiscale, deve applicarsi il tributo più grave (e cioè quello nascente dalla fattispecie tipica). La seconda metodologia si sostanzia, invece, nella introduzione di una pluralità di norme particolari, allocate nei punti nevralgici del sistema, che contrastino le singole fattispecie elusive prevedendo divieti e presunzioni legali.

Gli ordinamenti stranieri hanno, nella maggior parte, seguito la prima via, preve-

dendo un principio generale antielusione che viene applicato dall'Amministrazione Finanziaria ai casi concreti¹¹. Il legislatore italiano ha, invece, fino ad oggi utilizzato la previsione di una pluralità di disposizioni particolari che si contrappongono alla realizzazione dei singoli comportamenti elusivi. Manca, infatti, nel nostro sistema tributario, una norma generale antielusione anche se numerosi sono stati, come vedremo, i tentativi volti alla sua introduzione. Tale carenza è - inizialmente - riconducibile da un lato ad una precisa scelta della Commissione per lo studio della riforma tributaria che, alla luce di esperienze di altri paesi, ritenne di non dovere accogliere le proposte di introduzione di un principio generale; dall'altro alla scarsa penetrazione e maturazione della teoria dell'abuso del diritto nella nostra cultura giuridica civilistica, che non ha prodotto un corpo normativo dal quale enucleare principi applicabili in materia tributaria, nonché alla insufficienza di istituti quali il negozio indiretto, la simulazione ed il negozio in frode ad inquadrare e contenere tutto il manifestarsi del fenomeno elusivo.

La norma più risalente la ritroviamo nella vecchia disciplina dell'imposta di registro contenuta nel R.D. 30-12-1923, n.3269; intendiamo riferirci all'art. 8 di tale corpo normativo il quale, in materia di interpretazione, stabiliva che "Le imposte sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti, se anche non vi corrisponda il titolo o la forma apparente". Tale disposizione, pur favorendo un'analisi che intendeva dare rilievo più alla

sostanza che alla forma degli atti, non ha assunto portata di principio generale antielusione, essendo la sua operatività circoscritta al solo tributo di registro. Per ritrovare altre disposizioni di un certo rilievo concettuale dobbiamo risalire a tempi più recenti e, segnatamente, agli anni ottanta durante i quali il nostro legislatore si orientò nuovamente verso la introduzione di una norma generale antielusione.

In tale contesto particolare importanza assume il disegno di legge presentato dal governo nell'agosto del 1988 (Atto Senato n.1301) il quale nel tentativo di porre in essere una nuova ed organica strategia di contrasto del fenomeno elusivo, forniva una precisa definizione dello stesso. L'art. 31, 1° co., del disegno di legge, infatti, prevedeva espressamente che si ha elusione quando le parti pongono in essere uno o più atti giuridici collegati al fine di rendere applicabile una disciplina tributaria più favorevole di quella che specifiche norme impositive stabiliscono per la tassazione dei medesimi risultati economici che si possono ottenere con atti giuridici diversi da quelli posti in essere.

Come noto, però, l'unica disposizione di tale disegno di legge che è stata introdotta nel nostro ordinamento è costituita dall'art. 25, contenente disposizioni in materia di interposizione fittizia di persona, che con provvedimento del 1989¹² è stato inserito nella normativa disciplinante l'accertamento delle imposte sui redditi (D.P.R. 600/73): tale disposizione (art. 37, ult. co.) stabilisce che "in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contri-

buyente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni, gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona". Bisogna rilevare che la norma in esame sembra innovativa soltanto sotto il profilo procedimentale, in quanto favorisce e semplifica l'attività di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria la quale potrà procedere alla tassazione in capo all'effettivo possessore (interponente), senza dovere esperire la difficile azione di simulazione, ma avvalendosi semplicemente di presunzioni qualificate¹³.

Una ulteriore disposizione che riteniamo debba essere richiamata è l'art. 10, co.1, della L.408/90, che conferma l'esigenza del nostro legislatore di volere introdurre un principio generale antielusione, manifestando, però, nel contempo, l'incapacità di quest'ultimo di perseguire in maniera compiuta tale obiettivo.

La norma "de qua"¹⁴ stabilisce che "E' consentito all'Amministrazione Finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti e cessione o valutazione di valori immobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta".

Come può facilmente evincersi dall'analisi di alcune locuzioni utilizzate dalla norma, quali quelle che fanno riferimento alle "valide ragioni economiche" od allo

"scopo esclusivo ... di un risparmio d'imposta", il legislatore individua esplicitamente dei principi aventi portata generale ma, poi, ne circoscrive la operatività riferendoli esclusivamente a delle particolari fattispecie tassativamente elencate, vanificando in concreto la possibilità di utilizzarli come strumenti antielusivi applicabili a tutti gli accadimenti economici¹⁵. Lo stesso avviene con un'altra norma che all'art. 10 fa diretto richiamo; intendiamo riferirci all'art. 21 della legge 413/91 il quale disciplina "l'interpello dell'Amministrazione Finanziaria da parte del contribuente".

Tale disposizione, nell'istituire un comitato consultivo

per l'applicazione delle norme anticlusive, cui è demandato il compito di emettere pareri su richiesta del contribuente, limita la sua competenza esclusivamente alle questioni concernenti l'applicazione di alcune norme e, segnatamente, del citato art. 10 della L.408/1990, dell'art. 37, ult. co., del D.P.R. 600/1973 (che riguarda l'esaminata fattispecie di "interposizione fittizia di persona") e dall'art. 74, co.2, del D.P.R. 917/1986 (che distingue le spese di rappresentanza da quelle di pubblicità e propaganda, limitandone la deducibilità)¹⁶. Anche in questo caso, dunque, uno strumento che sotto il profilo teorico si presenta idoneo



Jan Vermeer, *Il vicolo*, Amsterdam, Rijksmuseum

a svolgere una funzione generale nell'ambito della strategia di contrasto del fenomeno elusivo, viene ridimensionato entro limiti che riducono fortemente la sua efficacia ed utilità.

Riteniamo, infine, opportuno completare questo "excursus" normativo ricordando che il legislatore, con l'art. 30 della citata L.23.12.1994, n.724¹⁷, ha introdotto una disciplina antielusione relativa alle società di comodo (o "non operative") che, pur riguardando una delle manifestazioni più frequenti del fenomeno "de quo", si inquadra sempre nell'ambito di una legislazione "ad hoc", volta a contrastare le singole fattispecie elusive.

Conclusioni

Di fronte all'ampliarsi quantitativo e qualitativo del fenomeno elusivo si è determinato un continuo ed affannoso "inseguimento" tra il contribuente, che pone in essere fattispecie non contemplate dalle singole norme precettive, ed il legislatore tributario, che, rilevata l'esistenza di tali nuovi comportamenti, gli attribuisce con una norma "ad hoc" rilevanza elusiva; tale inseguimento, oltre a manifestare un ritardo della normativa fiscale rispetto agli accadimenti economici, produce gravi violazioni dei principi costituzionali della riserva di legge e della capacità contributiva che comportano la preventiva e precisa delimitazione legislativa del presupposto impositivo¹⁸. Non è, infatti, ammissibile che un fatto, che nel momento in cui si è realizzato non integrava gli estremi del presupposto, venga attratto a tassazione con una norma posteriore.

Dai rilievi critici operati emerge, con evidenza, la necessità di una tempestiva correzione della strategia antielusiva utilizzata dal nostro legislatore che deve adeguarsi alla metodologia seguita dagli ordinamenti stranieri, ma anche quella di individuare i motivi che, fino ad oggi, hanno reso difficile (rectius impraticabile) una svolta di tal genere.

A nostro giudizio tali motivi sono riconducibili ad una grave contraddizione che caratterizza la dinamica evolutiva del nostro sistema fiscale, il quale da un lato cerca di perseguire una nuova filosofia di contrasto dell'elusione fondata sull'affermazione di un principio generale mentre, dall'altro, per quanto attiene alla individuazione dei presupposti impositivi, si muove verso la negazione di un concetto unitario di reddito e l'affermazione di un criterio casistico-enunciativo delle fattispecie tassabili. Sotto questo profilo, infatti, si deve rilevare come l'evoluzione del concetto di reddito¹⁹ subisce con il Testo Unico delle imposte sui redditi del 1986 una netta inversione di tendenza: mentre i precedenti impianti normativi si fondavano sulla individuazione e descrizione di un concetto teorico unitario di reddito assunto quale criterio per la determinazione dei presupposti della tassazione, le nuove disposizioni rinunziano alla affermazione di una categoria generale ed astratta affidandosi ad una pluralità di specifiche disposizioni che individuano le fattispecie imponibili utilizzando una tecnica normativa "nominalistica", per la quale, cioè, è reddito tutto ciò che viene normativamente qualificato come

tale. Gli artt. 1 e 86 del T.U.I.R., infatti, nel definire il presupposto oggettivo dei rispettivi tributi fanno esclusivo riferimento al possesso di uno dei redditi indicati nel successivo art. 6.

E' evidente che se non si rimuove tale discrasia del sistema, che risulta essere afflitto da una grave patologia di disaggregazione, se non si recupera, cioè, una nozione generale di reddito che operi da criterio base di selezione delle fattispecie imponibili, non si potrà conseguentemente giungere alla definizione ed introduzione di un principio generale antielusione atteso che esso difetterebbe della sua giustificazione teorica e dei suoi presupposti operativi.

E' questa, riteniamo, la via che il legislatore deve battere²⁰ per dare coerenza all'impianto normativo e per tentare di contenere il dilagante fenomeno dell'elusione fiscale entro limiti compatibili con le pressanti esigenze di risanamento della finanza pubblica; non può, però, sottacersi che la scelta di tale orientamento sembra non essere in sintonia con le linee guida attualmente seguite dal nostro legislatore tributario che, essendo fondate principalmente sull'esigenza di assicurare all'erario un gettito fiscale sempre maggiore, non favoriscono l'introduzione di principi che circoscrivano i confini delle fattispecie legittimamente attribuibili a tassazione.

Note

¹ Così G. STEFANI, *Economia della Finanza Pubblica*, Cedam, Padova, 1994, p. 245 ss.

² F. PULITINI, *Una esposizione diagrammatica della evasione fiscale come problema di scelta in condizioni di incertezza*, in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.", 1979, I, p.24 ss. L'autore, ispirandosi all'analisi economica del crimine e delle attività illecite condotta da G. Becker e da I.

Ehrlich, evidenza che l'evasione deve considerarsi il frutto di una valutazione economica (dal risultato incerto) volta a comparare l'utilità derivante dal comportamento evasivo (pari all'ammontare dell'imposta risparmiata) ed il costo eventuale ad esso riconducibile nel caso della sua scoperta (recupero dell'imposta e applicazione delle sanzioni amministrative e/o penali). Tale valutazione è basata sull'analisi di una serie di variabili tra le quali assume particolare rilevanza la "probabilità di essere sottoposto a controllo".

³ E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. it. di F. Forte, Giuffrè, Milano, 1954; in tale opera si afferma che "l'essenza dell'elusione sta ... in questo, che un'imposta è elusa, ossia che attraverso un determinato procedimento intenzionale fin da principio, venga posto in essere un fatto che non integri i presupposti per la imposizione oppure attenui la grossezza dell'imposta dovuta".

⁴ A. HENSEL, *Diritto Tributario*, trad. it. di Dino Jarach, Giuffrè, Milano, 1956.

⁵ E. ANTONINI, *Gli atti simulati e l'imposta di registro e sulle successioni*, in "Giur. it.", 1959, vol. CXI, p.97.

⁶ Cfr., tra gli altri, G.A. MICHELI, *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario*, in "Riv. Dir. Fin.", 1976, I, p.396; V. UKMAR, *Le società a ristretta base azionaria*, Padova, 1966, p.182.

⁷ A. HENSEL, op. cit., p. 148, nota 146.

⁸ In questo senso A. PARLATO, "Relazione al seminario sull'evasione ed elusione d'imposta", Palermo, 14 ottobre 1989.

⁹ Sul legame esistente tra l'aumento della pressione tributaria e la diffusione del fenomeno elusivo si è soffermato lo Stiglitz (Economia del settore pubblico, Hoepli, Milano, 1993, pp.429 ss.) il quale ha anche evidenziato il collegamento di tale relazione causale con l'utilizzo legislativo di agevolazioni ed esenzioni; secondo l'autore si è "sviluppato un circolo vizioso: date le numerose agevolazioni e deduzioni introdotte, per poter ottenere il gettito fiscale desiderato si devono applicare aliquote più elevate. Ciò, a sua volta, aumenta l'incentivo per i contribuenti a ricercare nuove scappatoie legali e a richiedere nuove agevolazioni, così riducendo ulteriormente la base imponibile e rendendo necessari nuovi aumenti delle aliquote".

¹⁰ In questo senso si veda P. TABELLINI, *Relazione al "Seminario sull'evasione ed elusione d'imposta"*, cit., p.27 ss.; Id., *Edulazione fiscale*, Giuffrè, Milano, 1988, p.129 ss.

¹¹ A tal proposito è opportuno distinguere l'esperienza dei paesi di Civil Law da quella dei paesi di Common Law la cui diversa cultura giuridica ha favorito un diverso atteggiarsi della strategie antielusive. Nei paesi di Civil Law (Francia, Germania, Olanda, Svizzera, ecc...) le norme generali antielusione si ispirano alla teoria dell'abuso del diritto che in essi ebbe particolare penetrazione (si pensi alla concezione del divieto di abusare dei diritti soggettivi e della loro funzione sociale sviluppata in Francia da Josserand). In tale ambito, particolarmente significative appaiono le strumentazioni antielusive contenute nell'ordinamento germanico ed in quello elvetico. Si ricordi, ad esempio, la clausola generale (Generalklausel) prevista dal paragrafo 10 dello Abgaben Ordnung del 1931 (del sistema fiscale tedesco) in base alla quale

l'obbligo d'imposta non può essere eluso o diminuito mediante l'abuso delle forme giuridiche e delle possibilità di adattamento del diritto civile ed al meccanismo delle c.d. "fattispecie supplementari e surrogatorie" utilizzato da entrambi gli ordinamenti. Secondo questo meccanismo, particolarmente approfondito da Blumenstein ed Hensel, il legislatore definisce esattamente la fattispecie tipica dell'imposizione indicando, nel contempo, in caso di difetto di un singolo connotato distintivo della stessa, un'altra fattispecie (supplementare) la cui integrazione deve produrre gli stessi effetti giuridici dell'altra.

Sempre in tale contesto merita di essere ricordata la disposizione del Codice generale delle imposte olandese (art. 31 della L. 2 luglio 1959) la quale prevede, al fine della percezione della imposte dirette, la irrilevanza degli "atti giuridici di cui sarà constatato che sono stati posti in essere esclusivamente per evitare il totale o parziale pagamento dell'imposta". Per quanto attiene ai paesi di Common Law (U.S.A., Inghilterra) bisogna rilevare che anche in essi vi è l'esigenza di affermare un principio generale antielusione che anteponga la realtà economica alla forma utilizzata, ma evidentemente, per la diversa cultura giuridica che li caratterizza, questo non viene espresso da una precisa norma dell'ordinamento. E' stata la giurisprudenza (in particolare quella statunitense degli anni '30) ad elaborare il fondamentale principio della "business purpose" in base al quale ogni attività negoziale deve avere una sua giustificazione o supporto di natura economica; per cui se risulta che una determinata soluzione negoziale è stata adottata senza tale giustificazione, al solo fine di ottenere un risparmio d'imposta, essa viene considerata inopponibile all'Amministrazione Finanziaria la quale potrà disconoscerla, negando i vantaggi fiscali ad essa connessi.

¹² Art. 30 del D.L. 2/3/1989, n.69, conv. nella L. 27/4/1989, n.154.

¹³ In questo senso A. LOVISOLO, voce *Evasione ed elusione tributaria* in *Enciclopedia Treccani*, p.11. Sullo scarso utilizzo dell'istituto "de quo" da parte dell'Amministrazione Finanziaria si veda S. CAPOLUPO *Interposizione fittizia*, in "il fisco", n. 2/96, p.412 ss.

¹⁴ Così come modificata dall'art.28 della L.23/12/1994, n.724, che ha riformulato l'elenco delle fattispecie soggette all'applicazione della clausola antielusiva, escludendo le fusioni (per le quali viene previsto - con l'art. 27 - un regime di "neutralità fiscale") ed includendo le operazioni relative a "riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti, cessione o valutazione di valori mobiliari". Sul nuovo testo dell'art.10 della L. 408/1990 si vedano R. LUPI, *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, in *Rass. Trib.* 1995, n. 3, p.409; A. MONTI, *La normativa antielusiva prima e dopo la manovra finanziaria per il '95*, ivi, p.422; D. STEVENATO, *Normativa antielusione: le novità della finanziaria 1995*, ivi, p.434.

¹⁵ E' opportuno rilevare che nel testo iniziale proposto dal Governo la norma conteneva accanto all'elenco delle operazioni rientranti nella sua sfera operativa le parole "e simili" che evidenziano l'originaria intenzione di introdurre una clau-

sola antielusiva generale. Sulla funzione che tale disposizione assume nell'ambito della strategia antielusione del nostro ordinamento fiscale v. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Cedam 1992, p.233 ss.; S. FIORENTINO, *Il problema dell'elusione nel sistema tributario positivo*, in *Rivista dir. trib.*, 1993, I, 819 ss.; R. LUPI, *Prime ipotesi di norma antielusione sulle operazioni societarie* (art.10, legge 408/1990), ivi, 1990, I, p.439.

¹⁶ Deve precisarsi che la stessa L. 413/1991, con l'art. 11, co.13, estende l'operatività del procedimento disciplinato dall'art. 21 in questione, anche all'applicazione delle disposizioni contenute nei commi 7-bis e 7-ter dell'art. 76 del D.P.R. 917/1986, che riguardano il trattamento tributario delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intragruppo intercorse tra imprese residenti e società estere non appartenenti alla Unione Europea aventi un regime fiscale privilegiato. In merito alle caratteristiche ed ai limiti dell'istituto dell'interpello dell'Amministrazione Finanziaria introdotto nel nostro ordinamento dal citato art. 21 cfr., tra gli altri, A. AURIEMMA, *Elusione fiscale e diritto d'interpello*, in *Riv. Pen. Econ.*, 1992, p.410; G. IZZO, *Pareri su interpello dei contribuenti e loro effetti sulla coscienza dell'illecito penale tributario*, in "Il fisco", 1992, p.5089; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Cedam, 1995, p.74 ss.; G. MASI e R. MASI, *Il diritto d'interpello*, in *Boll. Trib.*, 1995, p.645; G. ZIZZO, *Diritto d'interpello e ruling*, in "Riv. Dir. Trib.", 1993, I, p.136.

¹⁷ Su tale norma che introduce un regime reddituale presuntivo per le società, che la stessa identifica e qualifica come "non operative", si veda AA.VV., *Le società di comodo. Regime fiscale e scioglimento agevolato*, allegato alla rivista "Il Fisco", n.22, 1995.

¹⁸ In questo senso A. LOVISOLO, op. cit., p.4.

¹⁹ Sulla evoluzione del concetto di reddito e sull'utilizzo di una tecnica normativa "nominalistica" si vedano E. DE MITA, *Relazione generale a i "Venerdì" di Diritto e Pratica Tributaria*, in "Il reddito d'impresa", Cedam, Padova, 1988, p.19 ss.; C. GLENDI, *La nozione di reddito fiscale*, ibid., p.121 ss.; A. PARLATO, op. cit., p.21; R. RINALDI, *L'evoluzione del concetto di reddito*, in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.", 1981, I, p.401 ss.

²⁰ In tale direzione il legislatore sembra muoversi con la delega prevista nell'art. 3, co. 161, lett.g), della L. 23.12.1996, n.662.

Sintesi dello studio svolto nel quadro delle ricerche dirette dal Prof. A. Parlato con il contributo del C.N.R.

(*) Docente di Scienza delle Finanze Università di Palermo