



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI SALERNO

DIPARTIMENTO DI SCIENZE GIURIDICHE

**DOTTORATO DI RICERCA IN "DIRITTO INTERNAZIONALE E
DIRITTO INTERNO IN MATERIA INTERNAZIONALE: PUBLIC
ETHICS, PERSON, STAKEHOLDERS AND CSR" - (PESPECO)**

XIV CICLO

ABSTRACT

*Legittimo risparmio di imposta, elusione fiscale e abuso del
diritto: il Caso "Dolce & Gabbana"*

Coordinatore:
Ch.ma Prof.ssa
MARIA CRISTINA FOLLIERO

Dottorando:
GIOACCHINO CARBONE
Matr.: 8881800059

Tutor
Ch.mo Prof.
CLAUDIO PREZIOSI

ANNO ACCADEMICO 2014-2015

L'obiettivo del mio lavoro consiste, fondamentalmente, nel tentativo di descrivere il complesso fenomeno dell'elusione fiscale, ora affiancato dal principio di abuso del diritto, il quale da sempre rappresenta una strada utilizzata dal contribuente, al fine di ottenere un indebito risparmio d'imposta, difficile da contrastare da parte dell'ordinamento giuridico di diritto tributario. L'aspetto che caratterizza maggiormente le operazioni elusive e le rende difficili da riconoscere e da reprimere risiede nel fatto che il soggetto passivo ottiene il suddetto obiettivo mediante l'utilizzo di negozi giuridici pacificamente consentiti e disciplinati dall'ordinamento giuridico, dunque grazie ad un'operazione che si "traveste" da lecito risparmio d'imposta. Prima dell'ultima modifica normativa, il legislatore italiano, a differenza di quanto fatto in altri ordinamenti giuridici, non ha mai voluto introdurre una clausola generale antielusiva nel diritto tributario, pur essendo consapevole della sua efficacia nel chiudere ogni smagliatura del sistema, a causa del timore di attribuire all'Agenzia delle Entrate una potestà di accertamento troppo ampia e dunque potenzialmente lesiva della libertà di iniziativa economica privata che, in base all'art. 41 della Costituzione, soffre il solo limite della pubblica utilità.

Nel primo capitolo viene fissata la nozione di elusione fiscale, definita anche attraverso il confronto con le fattispecie di legittimo risparmio d'imposta ed evasione fiscale.

Il secondo capitolo passa in rassegna gli strumenti giuridici utilizzati per contrastare le operazioni elusive, le armi di difesa, predisposte dal sistema di diritto tributario, contro le velleità di aggirare le sue regole tramite l'individuazione e lo sfruttamento dei suoi punti deboli, delle sue smagliature. Viene ripercorsa l'evoluzione legislativa che, sulla base delle discussioni incentrate sull'opportunità di inserire o meno nel nostro ordinamento di diritto tributario una clausola generale antielusiva, ha portato dapprima all'introduzione dell'art. 10 della L. n. 408/1990, e poi dell'art. 37-bis del D.Lgs n. 600/1973; in particolare, vengono approfondite le difficoltà interpretative e di applicazione inerenti alla prima delle due norme suddette, le quali hanno portato alla

successiva emanazione dell'art. 37-bis. Quest'ultima norma, a sua volta, viene infine descritta nei suoi elementi sostanziali e procedurali.

Il terzo capitolo evidenzia che è stata avvertita anche in Europa l'esigenza di individuare una clausola generale antielusiva presente negli ordinamenti giuridici di tutti gli Stati membri, soprattutto con riferimento all'Iva, come confermato dalla famosa sentenza Halifax n. C-255/02 emanata dalla CGUE, che ha utilizzato per la prima volta l'antico principio di abuso del diritto in funzione antielusiva. Viene ripercorso il cammino della giurisprudenza italiana che, in un primo momento, ha applicato il divieto di abuso del diritto richiamandosi alle sentenze della CGUE, per poi affermare in seguito che esso è implicitamente presente negli artt. 3 e 53 della nostra Costituzione. Viene sottolineata l'interpretazione che una parte della giurisprudenza ha dato al principio di abuso del diritto, come categoria giuridica comprensiva dei fenomeni di elusione, evasione, simulazione e la problematica della rilevabilità d'ufficio delle eccezioni fondate sui principi comunitari e costituzionali.

Nel capitolo quarto viene passato in rassegna il caso Dolce&Gabbana, nel quale è affrontato il profilo della rilevanza penale delle condotte abusive ed elusive, non prospettabile in passato in base alla disciplina contenuta nell'abrogato art. 37-bis, ma possibile in quel momento storico grazie all'introduzione della clausola generale antielusiva per via giurisprudenziale, aspetto che ha permesso ai giudici di distaccarsi dall'osservanza del principio di stretta legalità.

Nel quinto capitolo viene dapprima illustrato il percorso legislativo che ha portato all'introduzione dell'art.10-bis nello Statuto dei Diritti del Contribuente, per poi procedere alla descrizione della nuova disciplina antiabuso che ha sancito, nel comma 13 della suddetta norma, la definitiva irrilevanza penale delle condotte abusive ed elusive. Infine, viene compiuta una interpretazione della nuova disciplina contenuta nell'art. 10-bis incentrata sul comma 12, il quale limita l'utilizzo della clausola generale antielusiva ai soli casi in cui i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la

violazione di specifiche disposizioni tributarie, in modo da giungere alla conclusione che il legislatore ha deciso di reprimere il fenomeno di abuso ed elusione mediante una tutela generale e residuale che consente sia di ben distinguere l'area dell'elusione da quella dell'evasione sia all'Amministrazione Finanziaria di comprimere l'area del lecito risparmio d'imposta, in ciò apportando un netto cambiamento rispetto a quanto avveniva nel precedente approccio giurisprudenziale.