

Cambia la casacca per l'elusione fiscale, vince la dottrina sul fronte penalistico. Analisi diacronica dell'abuso del diritto tributario.

di Giulio Magliano

Sommario: 1) Evoluzione storica 2) L'abuso del diritto nella giurisprudenza comunitaria e nazionale 3) Il rapporto con evasione, simulazione e frode alla legge 4) La legge delega 23/2014 e la sua attuazione ad opera del D.Lgs. 5 Agosto 2015 n. 128 5) La (sopravvenuta?) irrilevanza penale 6) Considerazioni sistemiche conclusive.

1) Evoluzione storica

La formula “abuso del diritto” compare per la prima volta nella giurisprudenza francese del XIX secolo con riferimento al diritto di proprietà. Gli interpreti dell'epoca si domandavano se ogni forma di esercizio di un diritto soggettivo (in specie assoluto e perfetto) fosse da considerarsi legittima o se vi fossero dei limiti esterni dettati dall'ordinamento giuridico volti a negare tutela o irrogare sanzioni a fronte di comportamenti «*sentiti dalla coscienza sociale come abusivi, perché dettati dall'intenzione di nuocere e non rispondenti ad alcuna meritevole esigenza*»¹.

In termini molto generali, è possibile affermare che vi sia abuso nel caso di uso improprio del diritto, vale a dire, qualora il titolare del medesimo devii dalla natura del diritto soggettivo esercitato, in antitesi con le finalità sociali, morali e di liceità rispetto alle quali il diritto stesso viene riconosciuto e protetto dall'ordinamento giuridico.

La condotta abusiva, dunque, è connotata da illiceità e, pertanto, viene sanzionata. In particolar modo, avendo riguardo al nostro ordinamento sul versante

¹ PATTI, voce “Abuso del diritto” in *Digesto delle discipline privatistiche*, IV Edizione, Torino, 1987

civilistico (settore in cui primariamente si sviluppa la disciplina dell'abuso del diritto) può darsi luogo ad una responsabilità aquiliana qualora l'abuso inerisca ad un diritto reale e ad una responsabilità di tipo contrattuale nel caso del diritto di credito.

Nel codice civile non esiste una disposizione che sanzioni in via generale l'abuso del diritto, il che può derivare dall'idea che tale comportamento costituisca una condotta moralmente censurabile, non sanzionabile *in re ipsa*, ma solo se vi si colleghi eziologicamente un evento di danno risarcibile secondo gli schemi classici (ma trattasi pur sempre di un ristoro e non di una sanzione). Tale idea, unitamente alla preoccupazione che la certezza del diritto potesse essere minata da una clausola generale come quella anti - abuso del diritto, ha impedito l'inserimento, nella stesura definitiva del Codice civile del 1942, dell'art. 7 del progetto preliminare secondo il quale *“nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo gli è stato riconosciuto”*.

Il nostro modello risulta, quindi, puntiforme e sanziona l'abuso in relazione a determinate categorie di diritti. In particolare si individuano: l'art. 330 c.c., concernente l'abuso della responsabilità genitoriale; l'art. 1015 c.c., inerente l'abuso dell'usufruttuario; l'art. 2793 c.c., sull'abuso della cosa data in pegno da parte del creditore pignoratizio. Una disposizione di maggior respiro è costituita dall'art. 833 c.c., concernente il divieto di atti emulativi e riferibile all'abuso dei diritti reali; infine gli artt. 1175 c.c. e 1375 c.c., inerenti la clausola di buona fede, consentono di sanzionare l'abuso di diritti di credito.

Negli ordinamenti di altri paesi europei come Germania, Grecia, Svizzera e Portogallo si riscontra una norma generale sanzionante l'abuso del diritto, ma l'assenza di una siffatta clausola aperta nel nostro ordinamento non ha impedito a dottrina e giurisprudenza di compiere notevoli sforzi definitivi rispetto a tale istituto.

La Suprema Corte ha stabilito che *«si ha abuso del diritto quando il titolare di un diritto soggettivo, pur in assenza di divieti formali, lo eserciti con modalità non necessarie ed irrispettose del dovere di correttezza e buona fede, causando un sproporzionato ed ingiustificato sacrificio della controparte contrattuale, ed al fine*

*di conseguire risultati diversi ed ulteriori rispetto a quelli per i quali quei poteri o facoltà furono attribuiti» ed ha aggiunto che «Sono elementi costitutivi dell'abuso del diritto: 1) la titolarità di un diritto soggettivo; 2) la possibilità di plurime modalità di esercizio non predeterminate; 3) un esercizio concreto censurabile rispetto ad un criterio di valutazione giuridico o extragiuridico; 4) una conseguente sproporzione ingiustificata tra il vantaggio ulteriore e diverso da quello indicato dal legislatore da parte del titolare, ed il sacrificio della controparte. Non è invece elemento costitutivo dell'abuso il dolo o una specifica volontà di nuocere»². Va notato, invero, come la non necessità di *animus nocendi* tenda ad un'oggettivizzazione dell'abuso del diritto, peraltro favorita da buona parte della dottrina³.*

Esaminata in linea generale l'origine dell'abuso del diritto sul versante civilistico, è necessario analizzare tale figura in ambito tributario. In detto settore il concetto di abuso del diritto si atteggia in maniera del tutto peculiare, in quanto non rilevano diritti soggettivi che vengono esercitati oltre i loro limiti; si tratta di una sorta di abuso del diritto "indiretto" (riferito, cioè, ai diritti che sorgono a seguito dell'utilizzo di strumenti giuridici) o meglio oggettivo, ossia abuso di norme giuridiche, anzi, come spesso viene anche definito, abuso di forme giuridiche. Semplificando oltremodo, sarebbe possibile affermare che il concetto di "abuso del diritto tributario" nasca da un ampliamento del concetto di elusione fiscale.

La giurisprudenza più recente ha sancito un principio cardine secondo cui, qualora un contribuente, esercitando un diritto espressamente riconosciutogli, non persegua, almeno in via principale, un fine tutelato dall'ordinamento giuridico, ma realizzi un obiettivo antitetico, allo stesso non può essere riconosciuta alcuna tutela giurisdizionale. In casi simili, infatti, il contribuente abusa della libertà di adottare la varietà di forme giuridiche che l'ordinamento gli mette a disposizione.

Il comportamento fiscalmente elusivo, infatti, per sua ontologica essenza, si insinua nelle incrinature che inevitabilmente offre un ordinamento giuridico che, perseguendo l'eshaustività dei casi contemplati, si presenta puntuale e instabile,

² Cass. Civ. Sez. III, 18 settembre 2009, n. 20106

³ PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995

occupando quella “zona d’ombra” – più o meno estesa, a seconda della risposta normativa, e dell’ideologia giuridico – politica a essa sottesa, adotta nei vari sistemi tributari – che separa le concettualmente meno sfuggenti aree dell’evasione e della lecita pianificazione fiscale⁴.

Sostanzialmente, dunque, l’elusione si pone a mezza costa tra l’evasione fiscale ed il risparmio lecito d’imposta qualificandosi come “aggiramento” del precetto fiscale e può essere definita come un comportamento che realizza un risparmio fiscale conforme alla lettera, ma non alla *ratio* delle norme tributarie⁵. Invero, sulla base del dato normativo dell’abrogato art. 37 – bis del Dpr 600/1973 l’elusione si verifica quando sono posti in essere comportamenti “*privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario, e a ottenere riduzioni d’imposte o rimborsi, altrimenti indebiti*”. Da una lettura, ancorché rapida, di tale disposto è ben possibile cogliere una sorta di filo rosso che lo lega al concetto di abuso del diritto; se esso è quel comportamento (quale che sia l’ambito in cui ci si trova) tenuto dal titolare di un diritto per scopi non meritevoli di tutela e, dunque, difformi dalla *ratio* del diritto stesso, allora l’elusione è, chiaramente, una *species* di abuso del diritto, infatti con la riforma ad opera del D.lgs. 128/2015 sono utilizzati come sinonimi.

2) L’abuso del diritto nella giurisprudenza europea e nazionale

Prima di affrontare in maniera maggiormente dettagliata la figura dell’abuso del diritto nella giurisprudenza dell’UE ed in quella nazionale, pare opportuno accennare brevemente alla storia dell’interpretazione antielusiva nel nostro ordinamento.

Fino all’inizio del decennio 1920 – 1930, la dottrina giuridica italiana classificava il dovere d’imposta tra le “limitazioni” dei diritti del cittadino; tale concezione appariva essere in netto contrasto con il nuovo concetto di Stato e di contribuzione sorto in Europa dopo la rivoluzione francese⁶. Successivamente la

⁴ CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007 op. cit. pag. 164

⁵ F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2011

⁶ G. MAISTO, *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009

visione si è modificata e l'imposizione ha iniziato ad assumere una configurazione democratica, sociale e proporzionale, sia in vigore dello Statuto Albertino (artt. 24 e 25)⁷, ma soprattutto dopo l'entrata in vigore della Costituzione. Con l'introduzione dell'art. 53 Cost., i principi di uguaglianza tributaria e di capacità contributiva hanno, infatti, assunto una forza precettiva ed una rigidità di cui prima erano sprovvisti, stante la "flessibilità" dello Statuto. La logica conseguenza di ciò è che la potestà normativa debba esplicarsi nel rispetto della Costituzione e che, dunque, l'interpretazione antielusiva sia al servizio degli stessi principi costituzionali. In sostanza, dunque, l'uguaglianza tributaria e la capacità contributiva sono tutelati in via diretta dalla Costituzione, attuati dal legislatore e rafforzati/garantiti mediante un'interpretazione antielusiva (funzionale) delle norme⁸.

Il divieto di abuso del diritto, richiamato in alcune disposizioni contenute nelle direttive comunitarie (art. 11, n. 1, lett. A Direttiva n. 90/434/CEE sulle riorganizzazioni societarie; art. 1, par. 2, Direttiva n. 90/435/CEE; art. 5, Direttiva n. 2003/49/CE sulla tassazione di interessi e royalties; art. 54 della Carta di Nizza⁹), è un principio generale immanente nell'ordinamento comunitario attinente alla sua corretta interpretazione ed applicazione, delineato e delimitato nei suoi contenuti dalla casistica giurisprudenziale elaborata dalla Corte di giustizia.

⁷ Statuto Albertino, 4 marzo 1848, art. 24: *"Tutti i regnicoli, qualunque sia il loro titolo o grado, sono eguali dinanzi alla legge. Tutti godono egualmente i diritti civili e politici, e sono ammissibili alle cariche civili, e militari, salve le eccezioni determinate dalle Leggi"*. Art. 25: *"Essi contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato"*.

⁸ Come correttamente osservato da G. MELIS ne *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, il fondamento dell'interpretazione va ricercato nell'art. 12 Preleggi ed i canoni principali sono quello letterale e quello della *ratio legis*, ma sovente questi canoni ermeneutici non sono sufficienti e si richiedono delle integrazioni operate con criteri funzionali o sistematici. Il criterio funzionale tiene conto degli scopi del diritto tributario e, quindi, necessariamente dell'attuazione dei precetti costituzionali. Va altresì tenuto presente che parlando di elusione fiscale l'interpretazione si articola su due versanti: quello della norma tributaria da un lato e quello del negozio giuridico privatistico soggetto alla valutazione antielusiva.

⁹ Carta dei diritti fondamentali dell'UE (2000/C 364/01), art. 54: *"Divieto dell'abuso del diritto. Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciute nella presente Carta o di imporre a tali diritti e libertà riconosciute nella presente Carta limitazioni più ampie di quelle previste dalla presente Carta"*

Tale principio generale è stato esteso dai giudici di Strasburgo alla materia Iva nelle tre importanti sentenze del 21 febbraio 2006 (sentenze “*Halifax*” C-255/02, “*University of Uddersfield*” C-223/03 e “*BUPA Hospitals*” C-419/02) e nella successiva sentenza “*Part Service srl*” del 21 febbraio 2008, per colpire le distorsioni del sistema fiscale dei paesi membri generate dall’abusiva applicazione della normativa comunitaria.

L’istituto bancario *Halifax* (causa C-255/02) e la *University of Huddersfield* (causa C-223/03), volevano realizzare dei lavori di costruzione. Essendo la maggior parte delle loro prestazioni esenti da IVA, esse avrebbero potuto detrarre soltanto una parte minima di tale imposta (secondo un meccanismo assimilabile al *pro rata*). Ambedue i soggetti, tuttavia, avevano elaborato un *tax planning* che consentiva loro, attraverso una serie di operazioni che coinvolgevano diverse società o organizzazioni controllate, di recuperare la quasi totalità dell’Iva assolta a monte sui lavori di costruzione¹⁰.

Nel caso della banca “*Halifax*”, scaturente da un rinvio pregiudiziale, la Corte di giustizia è stata chiamata a pronunciarsi circa l’abuso delle disposizioni contenute nella VI Direttiva 388/77/CEE; tali norme assegnano il diritto di detrazione dell’imposta sul valore aggiunto, assolta sugli acquisti dai soggetti che, svolgendo un’attività commerciale, pongono in essere operazioni imponibili e/o non imponibili.

In particolare, si tratta che esercita attività finanziaria, esente ai fini Iva, ed intende costruire quattro *call center* per la propria attività d’impresa, mediante un’operazione così articolata: la banca finanzia una propria società interamente controllata, che acquisisce dalla stessa banca i diritti sugli immobili; la società controllata affida i lavori, tramite altra controllata, a costruttori indipendenti; i lavori sono pagati dalla *Halifax* in via anticipata alla prima società e poi da questa alla seconda. I contatti con i costruttori indipendenti sono tenuti direttamente dalla banca.

¹⁰ Per brevità si tratteranno i casi “*Halifax*” e “*University of Huddersfield*” congiuntamente, analizzando solamente la sentenza inerente al primo dei due, essendo i due casi assimilabili.

Secondo la Corte di Giustizia, l'insieme delle operazioni è strumentale a consentire la detrazione dell'Iva da parte delle due società costituite dalla banca.

Il contribuente, in propria difesa, ha sostenuto l'inesistenza, nell'ambito del sistema Iva, di un principio comunitario di divieto di abuso del diritto, invocabile da parte degli Stati membri nei confronti dei cittadini, per respingere le loro domande di recupero o di detrazione dell'imposta assolta a monte.

Il Governo del Regno Unito, resistente, pur rilevando la mancanza di una regolamentazione nazionale di contrasto all'elusione nel settore Iva, ha affermato che il divieto di abuso del diritto è un principio generale del diritto comunitario.

L'abuso del diritto, secondo la giurisprudenza europea, si realizza quando il contribuente fa un uso distorto delle norme giuridiche, nel senso che ottiene vantaggi fiscali *«la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni»*¹¹

La Corte di Giustizia dell'UE ha ritenuto operante il divieto di abuso del diritto, in tema di Iva, quale principio non scritto dell'ordinamento europeo, senza far cenno alle previsioni contenute nell'art. 17 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e nell'art. 54 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Anche in tale occasione venne ribadito il principio in virtù del quale è giustificato e legittimo scegliere la struttura delle proprie operazioni in modo da ottimizzarne l'effetto fiscale, ma con un preciso limite: tale libertà di scelta deve trovare un

¹¹ Si riportano alcuni estratti dalla sentenza della Corte di Giustizia UE, C- 255/02, 21/02/06, Halifax: *«L'applicazione della normativa comunitaria non può, infatti, estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario (...)Questo principio di divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore IVA. La lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è, infatti, un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva (...).Tutto ciò considerato, risulta che, nel settore IVA, perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale. (...)il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali».*

confine invalicabile nel divieto di pratiche abusive. In sintesi, il “*planning without abuse*” è del tutto legittimo, secondo le seguenti precisazioni.

Da un lato, non si deve trattare di modalità e/o di operazioni il cui effetto comporta il conseguimento di un vantaggio fiscale in contraddizione con gli obiettivi perseguiti dalla normativa comunitaria. Dall’altro, le pratiche sono da considerare abusive se presentano elementi oggettivi che consentono di escludere la loro genuina natura evidenziandone il carattere meramente artificioso, con specifica attenzione anche ai rapporti intercorrenti tra i soggetti coinvolti. Si deve trattare, quindi, di atti per i quali non esiste un’effettiva “*business justification*” e/o ai quali non corrisponde un’effettiva operazione economica. Ne consegue che, in presenza di tali elementi, si deve procedere ad identificare e qualificare la situazione effettiva, al fine di applicare ad essa e nei confronti dei soggetti al riguardo coinvolti la corretta tassazione prevista nella normativa comunitaria¹².

Nella medesima direzione si colloca la sentenza sul caso “*BUPA Hospitals Ltd e Goldsborough Developments Ltd*”, che ribadisce, in sostanza, i medesimi principi e criteri interpretativi¹³.

¹² CARBONE S.M., *Brevi riflessioni sull’abuso del diritto comunitario: commercio internazionale ed esercizio delle libertà individuali* in *Diritto del commercio internazionale*, 1/2011 pag. 67

¹³ La vicenda nasce dal fatto che in Gran Bretagna le forniture di medicinali e di protesi erano, fino al 1997, assoggettate ad IVA con l’applicazione dell’aliquota zero. Il 18 novembre 1997 fu approvato dal Parlamento britannico un decreto, in materia di IVA, con il quale le “cessioni” di prodotti medici effettuate nel Regno Unito da fornitori privati furono escluse dalla categoria delle operazioni imponibili ad aliquota zero e qualificate come operazioni esenti, con la conseguenza che, in linea di principio, l’IVA versata a monte su tali prodotti non potesse essere detratta. Gli amministratori del gruppo BUPA pongono in essere un sofisticato *fiscal planning*, consistente in accordi di pagamento anticipato (precedenti alla riforma) per neutralizzare gli effetti della modifica legislativa sulla posizione debitoria ai fini dell’IVA delle società del gruppo.

L’idea, quindi, era quella di scindere nettamente il momento di effettuazione del pagamento dal momento di effettuazione della cessione, collocandoli in esercizi contabili diversi: il momento di effettuazione delle cessioni si sarebbe collocato in esercizi futuri nei quali la intervenuta modifica normativa del regime IVA qualificava le operazioni di cessione come esenti e quindi senza diritto alla detrazione dell’imposta pagata a monte, mentre il momento di effettuazione del “pagamento relativo alle operazioni rilevanti” sarebbe stato anticipato ad un esercizio, il 1997, posto al di qua dello spartiacque rappresentato dalla nuova norma IVA, nel quale qualsiasi cessione a valle dei beni sarebbe stata esente con rimborso dell’IVA pagata allo stadio anteriore, ovvero le cessioni in argomento erano ancora operazioni imponibili ad aliquota zero, con diritto alla detrazione dell’IVA versata a monte, recuperabile nella forma del rimborso, come previsto dall’art. 28, n. 2, lettera a), della VI Direttiva.

La Corte di Giustizia, con una sentenza molto pragmatica, non si è pronunciata formalmente sull’abusività o meno del comportamento del gruppo BUPA, ma ha ricordato la regola secondo la quale l’IVA diventa esigibile al momento in cui è effettuata la cessione del bene o la prestazione di

Altro arresto giurisprudenziale molto rilevante è costituito dalla sentenza “*Part Service srl*”, scaturente da un rinvio pregiudiziale della nostra Corte di Cassazione, volto a conoscere se la nozione di abuso del diritto, definita dalla sentenza “*Halifax*” come “operazione essenzialmente compiuta ai fini di conseguire un vantaggio fiscale”, fosse da intendere come “coincidente, più ampia o più restrittiva di quella di operazione non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale”, ricorrente nella precedente giurisprudenza: in sostanza si chiedeva di chiarire se ricorresse abuso di diritto solo quando la finalità del risparmio di imposta fosse l’unica che giustificava l’operazione, o anche quando questa finalità si accompagnasse a ragioni economiche pur assolutamente marginali od irrilevanti¹⁴.

La Corte si era trovata a giudicare di un’operazione di “frazionamento negoziale” che non aveva altro scopo economico se non quello di determinare una base imponibile Iva minore di quella che si sarebbe determinata con un unico contratto di leasing, il cui canone era stato ricondotto a mero corrispettivo d’uso del bene, senza remunerazione del capitale, accompagnato dalla stipula di separata convenzione di assicurazione ed intermediazione, fatturate in esenzione di imposta: il problema nodale da risolvere consisteva nello stabilire se fosse da riservare un trattamento differenziato al caso in cui l’unico scopo del negozio fosse di eludere (esclusività), rispetto al caso in cui il negozio poteva produrre anche un ulteriore effetto lecito (non esclusività); di qui, appunto, la questione pregiudiziale sollevata alla Corte di giustizia.

Secondo il giudice rimettente, il frazionamento di un’operazione in distinti contratti, miranti a far ottenere ad un altro soggetto, sia l’utilizzazione di un bene, che il procacciamento della provvista finanziaria necessaria e l’assicurazione contro i rischi di perdita o di deperimento economico del bene fornito, integrava la pratica abusiva perché aveva come scopo principale quello di realizzare un risparmio

servizi. La possibilità, in caso di versamenti di acconti anteriormente alla cessione del bene o alla prestazione di servizi, che l’IVA divenga esigibile all’atto dell’incasso, fino a concorrenza dell’importo incassato, costituisce un’eccezione alla regola e deve essere interpretata restrittivamente.

¹⁴ Cass. Civ., sez. trib., ord. 4/10/2006 n. 21371

d'imposta attraverso una diminuzione del corrispettivo soggetto ad Iva, senza che concorressero altre plausibili ragioni economiche.

Il giudice comunitario ha avuto allora modo di puntualizzare che l'esistenza di una pratica abusiva può essere affermata anche qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale, ancorché non esclusivo, non essendo l'abuso impedito quando nell'operazione concorrano, pur marginalmente, altre ragioni economiche.

In seguito alla Sentenza "*Part Service S.r.l.*" l'ambito di applicazione dell'abuso del diritto è stato esteso, rispetto a quanto stabilito dalla sentenza "*Halifax*": dopo questo arresto giurisprudenziale, infatti, deve considerarsi abusivo il ricorso a forme di transazione che abbiano come scopo principale un (indebito) risparmio di imposta, ancorché accompagnato da secondarie (e lecite) finalità economiche.

Da ultimo va segnalato che tali principi sono stati estesi al campo delle imposte dirette a partire dalla sentenza "*Cadbury Schweppes*", per la quale valgono le considerazioni sin qui esposte¹⁵.

Il percorso della lotta all'abuso del diritto nella giurisprudenza nazionale, invece, può essere riassunto come segue¹⁶.

Inizialmente, per combattere l'elusione, la Corte di Cassazione tendeva a scardinare le tradizionali strutture civilistiche, attraverso lo schema della nullità negoziale per difetto di causa o per frode alla legge (causa illecita) come ravvisabile nelle pronunce del 2005 in tema di *dividend washing* e di *dividend stripping*¹⁷.

Da tali pronunce emerge che, pur non esistendo nell'ordinamento fiscale italiano una clausola generale antielusiva, non possa negarsi l'emergenza di un principio tendenziale, desumibile dalle fonti comunitarie e dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi un

¹⁵ Sentenza della Corte di giustizia del 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04.

¹⁶ Per un'analisi del percorso giurisprudenziale cfr. BEGHIN M., *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale* in MAISTO (a cura di) *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009.

¹⁷ Cass. Sez. Trib, 21/10/2005 n.20398, Cass. Sez. Trib., 26/10/2005 n.20816 e Cass. Sez. Trib., 14/11/2005 n.22932

risparmio fiscale¹⁸. Di conseguenza, l'amministrazione finanziaria, può far valere la invalidità radicale dei negozi posti in essere dal contribuente in sede di accertamento e in contenzioso¹⁹. Ancora, la Cassazione sostiene che l'Amministrazione finanziaria sia legittimata a dedurre la simulazione assoluta e relativa, soggettiva e oggettiva, dei contratti stipulati dal contribuente ed altresì fare valere incidentalmente la nullità dei contratti stipulati dal contribuente, per effetto del combinato disposto degli art. 1344 c.c. e 53 Cost., essendo le disposizioni tributarie norme imperative a tutti gli effetti, poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche²⁰.

In un secondo momento le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, attraverso tre pronunce di pari data, hanno condotto la lotta all'elusione attraverso la diretta applicazione di un principio generale antiabuso desumibile direttamente dall'art. 53 Cost.²¹

La Corte ha affermato che, in materia tributaria, esiste un generale principio antielusivo la cui fonte, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria, quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano.

In particolare, deve ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ulteriori e non marginali ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione. Il principio di uguaglianza contributiva impone di

¹⁸ In Cass. Sez. Trib., 21/10/2005 n.20398 si precisa che l'operazione di acquisto di azioni da un fondo comune d'investimento, dopo averne percepito i dividendi, e la successiva rivendita dei titoli al fondo stesso, al fine di consentire l'elusione del regime fiscale previsto dall'art. 9 l. 77/1983 (novellato dal D. Lgs. 83/1992) (c.d. "dividend washing"), si tradurrebbe in un negozio privo di causa che dà luogo alla nullità dei contratti collegati di acquisto e di rivendita delle azioni, non conseguendo dagli stessi alcun vantaggio economico per le parti, all'infuori del risparmio fiscale.

¹⁹ Prosegue la Corte: "È nullo per mancanza di causa in concreto, e come tale rilevabile anche d'ufficio dal giudice in ogni grado del processo tributario (purché dai fatti dedotti dalle parti ciò emerga), il contratto posto in essere con l'esclusivo fine di conseguire un vantaggio d'imposta, poiché tale fine deve essere relegato nella sfera dei meri motivi".

²⁰ Cass. Sez. Trib., 26/10/2005 n.20816.

²¹ Cass. Civ. Sez. Un., 23/12/2008 nn. 30055, 30056, 30057.

trattare allo stesso modo situazioni uguali: ebbene se l'identità della capacità contributiva è soltanto apparente, in virtù di una condotta abusiva, tale principio sarebbe violato nella sostanza qualora non si disconoscessero i vantaggi indebiti.

Il riferito principio non contrasta, per altro, con il principio della riserva di legge in materia tributaria, sancito dall'art. 23 Cost., non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali, bensì nel mero disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali²².

La sentenza 1465/2009 della Cassazione afferma, richiamando in motivazione le succitate Sezioni Unite, che *«In materia tributaria, integra gli estremi del comportamento abusivo quell'operazione economica che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento predominante ed assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta»*.

Sostanzialmente, dunque, un canone ermeneutico antiabuso è stato creato dalla giurisprudenza dando una forte valenza al principio di capacità contributiva e di uguaglianza contributiva²³.

3) Il rapporto con evasione, simulazione e frode alla legge

Il principio, ora diventato legge, del divieto di abuso del diritto è diventato il principale strumento di contrasto dell'elusione, tanto che è stato affermato essere

²² Per completezza va dato atto che prima dell'intervento delle Sezioni Unite la giurisprudenza (Cass. 21221/2006, 8772/2008, 10257/2008) ha valorizzato il principio del divieto di abuso del diritto come desumibile direttamente dall'ordinamento comunitario. La Corte aveva utilizzato la nozione di cui alla sentenza "Halifax".

²³ Parte della dottrina si è premurata di distinguere tra utilizzo dell'art. 53 Cost. come norma preceettiva e direttamente ostativa dell'abuso del diritto oppure come canone ermeneutico per le norme di parte speciale. Si ritiene a livello sistematico preferibile questa seconda accezione, anche alla luce della lettura delle sentenze e per rispetto del principio di legalità genericamente desumibile dall'art. 23 Cost.

questione meramente terminologica la distinzione tra abuso ed elusione fiscale: altro non sono che due modi diversi di definire lo stesso disvalore, il che per altro è confermato positivamente dalla rubrica del nuovo art. 10 bis L. 212/2000 (“Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale”)²⁴.

L'abuso del diritto va distinto, da un lato, dalla legittima scelta da parte del contribuente delle forme giuridiche negoziali o dei modelli organizzativi che comportino l'applicazione del regime di imposizione più favorevole (*fiscal planning*), dall'altro dalla vera e propria evasione fiscale. La differenza tra elusione ed evasione può ravvisarsi nel fatto che nell'evasione si occulta, o si tenta di celare al fisco, un presupposto impositivo già sorto, mentre nell'elusione si lavora a monte del presupposto impositivo stesso, cercando di impedire che il medesimo possa addirittura sorgere. L'abuso del diritto rientra quindi nel campo dell'elusione fiscale, che si concretizza con un risparmio di imposta contrario alle finalità perseguite dalla normativa fiscale. Ciò che contraddistingue l'abuso del diritto nell'ambito dei fenomeni elusivi è rappresentato dalle specifiche modalità con cui viene aggirata la norma tributaria, che in questo caso si attua per l'appunto mediante l'uso stesso della norma e degli strumenti giuridici da essa messi a disposizione, ma distorto, non corrispondente alle finalità tipiche della stessa²⁵.

Altra figura affine all'abuso del diritto è la simulazione: quest'ultima crea un'apparenza cui nella realtà corrisponde una situazione differente (simulazione relativa) o addirittura inesistente (simulazione assoluta); al contrario il comportamento abusivo è del tutto reale ed effettivo e viene censurato perché non meritevole di tutela secondo l'ordinamento giuridico. Come si preciserà più avanti questa distinzione assume primaria importanza sul versante penalistico.

Nonostante la sopracitata giurisprudenza della Cassazione ritenesse diversamente, è oggi pacifico che l'abuso del diritto vada distinto dalla frode alla legge. Quest'ultima, pur presentando diversi punti di contatto con l'abuso del

²⁴ BASILAVECCHIA, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *Rivista giuridica tributaria*, 9/2008, pag. 742

²⁵ In particolare si considera illecito quel comportamento da cui derivi un risultato disapprovato dal legislatore, nel senso che esso non era a conoscenza della possibilità di ottenere questo risparmio e se lo avesse previsto lo avrebbe vietato.

diritto, con cui condivide il risultato di “aggirare” l’applicazione delle norme impositive, se ne distingue perché l’art. 1344 c.c. presuppone la violazione di norme imperative e sanziona il negozio fraudolento con la nullità, mentre l’elusione ha ad oggetto le norme impositive, che non sono imperative nel senso voluto dalla norma, ed è sanzionata con l’inopponibilità²⁶.

4) La legge delega 23/2014 e la sua attuazione ad opera del D.Lgs. 5 Agosto 2015 n. 128

La Legge 11 marzo 2014, n. 23 (pubblicata in Gazzetta Ufficiale 12 marzo 2014, n. 59) ha delegato il Governo ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della legge, decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale. L’art. 5 in particolare sanciva che: *“Il Governo è delegato ad attuare (...) la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell’abuso del diritto” e ne detta le linee guida: “a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio d’imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione; b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine: 1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell’operazione abusiva; 2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l’operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali (...)”*.

Mediante il decreto legislativo 5 Agosto 2015 n. 128 il Governo ha attuato la delega, modificando lo Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000 n. 212) mediante l’inserimento dell’art. 10 bis, rubricato: «Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale».

In prima approssimazione, dal testo della rubrica della norma non parrebbero sussistere particolari differenze tra l’abuso del diritto e l’elusione fiscale, che

²⁶ Va dato atto che alcuni autori sostengono, invece, l’operatività dell’art. 1344 c.c. anche in materia tributaria, considerando l’elusione tributaria una violazione del dovere solidaristico alla contribuzione di cui all’art. 53 Cost. Essi precisano, però, che l’applicazione della disciplina della frode alla legge sul piano tributario darebbe luogo non alla nullità civilistica, ma all’irrelevanza fiscale dell’atto elusivo (Cfr. Gallo, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in Dir. e prat. trib. 1992, pag. 1767).

vengono utilizzati in alternativa tra loro. Ciò che appare quanto mai significativo, invece, è l'inserimento della normativa de qua nello Statuto dei diritti del contribuente, sottraendone la disciplina al D.p.r. 600/73, sull'accertamento. Appare chiara la ragione di fondo, emergente chiaramente dalla legge delega, di addivenire ad una collaborazione tra contribuente e fisco rispetto alle condotte abusive e non già di inquadrare il fenomeno alla stregua di condotte di evasione.

Rispetto alle condotte abusive, infatti, è ben possibile cogliere una marcata differenza di atteggiamento dello stesso contribuente rispetto all'evasione: mentre in quest'ultima tendenzialmente vi è una operazione connotata da volontarietà, la condotta elusiva potrebbe essere strettamente colposa o, addirittura, incolpevole, collocandosi a mezza costa tra un lecito *fiscal planning* ed un illecito risparmio d'imposta. Travalicare certi limiti non può equivalere ad una più grave violazione della legge tributaria e questo dal legislatore pare essere particolarmente sentito (mentre lo è molto meno dalla giurisprudenza, come oltre si dirà). Non solo, ma, da un certo punto di vista, il legislatore delegato ha avallato il *dictum* delle sopracitate Sezioni Unite della Corte di Cassazione del 2008, dimostrando di apprezzarne lo sforzo ermeneutico: il divieto di abuso del diritto assume i connotati di una clausola generale, come tale suscettibile di adattamento anche a fatti non espressamente contemplati, ma, soprattutto, è un principio posto a tutela di tutti i contribuenti (e questo si denota dall'inserimento all'interno dello Statuto) in quanto espressione di un generale principio di eguaglianza contributiva desumibile dalla Costituzione.

Il primo comma del nuovo art. 10 bis dello Statuto del contribuente recita: *«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. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni»*.

A prima vista il disposto non pare molto dissimile, eccezion fatta per il “cambio di casacca” da elusione ad abuso del diritto, dal primo comma dell’abrogato art. 37 bis del D.p.r. 600/73²⁷.

Un importante aspetto molto di continuità con la vecchia disciplina riguarda la sanzione comminata rispetto ai comportamenti abusivi: l’inoopponibilità al fisco. Non pare il caso di spendere fiumi di parole per significare come una simile conseguenza si collochi in perfetta linea con quanto già affermato: l’abuso del diritto (e, prima, l’elusione) configura un comportamento al limite della liceità, utilizzando forme giuridiche previste dall’ordinamento per scopi sconosciuti dall’ordinamento stesso; pertanto la conseguenza è, in realtà, una non-sanzione perché priva di scopo afflittivo, ma meramente funzionale al recupero delle somme dovute. La norma, per altro, è molto chiara sul punto, parlando di vantaggi fiscali “indebiti” e non già “illeciti”.

L’Amministrazione potrebbe, in linea teorica, comminare sanzioni, in forza dell’art. 1 D.Lgs. 471/1997, qualora ne ricorrano gli elementi costitutivi tra i quali devono essere ricompresi il dolo o la colpa²⁸. Resta aperto, ad avviso di chi scrive, un interrogativo sull’applicabilità delle sanzioni amministrative alle condotte abusive e cioè se le stesse possano essere comminate in forza di una clausola generale com’è l’art. 10 bis l. 212/2000. Giova ricordare come, nel vigore della previgente disciplina, la Corte di Cassazione si sia espressa in senso negativo, affermando che: *“Una sanzione amministrativa in materia tributaria non può essere applicata a fronte della violazione di un principio generale, quale quello antielusivo ritenuto immanente al sistema anche anteriormente alla introduzione di una normativa specifica, perché la sanzione può trovare applicazione solo in forza di un fondamento normativo chiaro e univoco (...)”* (Cassazione civile, sez. trib., 30/11/2011, n. 25537). Ebbene, se poteva considerarsi inequivoco il dettato normativo di cui all’art. 37 bis del D.p.r. 600/73, lo stesso non può certo dirsi in

²⁷ Il predetto articolo recitava: «Sono inopponibili all’amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti».

²⁸ Come sancito dall’art. 5 D.Lgs. 472/1997

riferimento al nuovo art. 10 bis L. 212/2000 in quanto esso non contiene (volutamente) un'elencazione tassativa di operazioni elusive. Insomma delle due l'una: o si cerca di richiamare a tassazione gli imponibili sottratti al fisco attraverso l'elusione mediante la creazione di una clausola "aperta" che possa includere un novero indefinito di condotte, ma con ciò si accetta la non pacifica applicabilità di sanzioni, oppure si opta per una tecnica normativa puntuale e precisa (ma che può dare adito a "zone franche") così da poter liberamente comminare sanzioni.

Il comma 2 dell'art. 10 bis l. 212/2000 è una disposizione definitoria: *«Ai fini del comma 1 si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato; b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario».*

Dalla lettura del comma suddetto emerge una prima perplessità in ordine alla possibile abusività dei fatti: come la dottrina tradizionale ha da sempre sostenuto che il fatto giuridico è un accadimento a cui la legge ricollega determinati effetti, non occorrendo né la volontarietà del fatto né la volontà degli effetti stessi. Risulta quindi difficile, tralasciando casi limite (come gli eventi nascita e morte), immaginare disegni abusivi composti da soli fatti giuridici. In realtà parrebbe lecito pensare che il legislatore delegato abbia semplicemente voluto includere ogni aspetto dell'agire umano nel novero delle condotte potenzialmente abusive, il che rimarca la natura di principio generale del divieto di abuso del diritto tributario.

Ciò che maggiormente conta, invece, è il distacco dal modello delineato in precedenza dall'abrogato art. 37 bis del D.p.r. 600/73 che conteneva una elencazione ben precisa delle operazioni potenzialmente elusive, con ciò tipizzandone i metodi di realizzazione²⁹.

²⁹ Art. 37 bis D.p.r. 600/73 comma 3: *«Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti*

Il comma 3 del nuovo articolo 10 bis sancisce che non possono considerarsi abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Lungi dal suonare ridondante, tale disposizione costituisce uno dei punti più importanti dell'attuazione della delega parlamentare che imponeva una definizione dell'abuso del diritto come un uso distorto degli strumenti giuridici idoneo all'ottenimento di un risparmio d'imposta, seppur non contrastante con una disposizione specifica, di considerare il predetto risparmio come scopo principale dell'operazione e di stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle rispondenti ad esigenze di natura organizzativa o volte ad un miglioramento strutturale.

Questa previsione costituisce un deciso iato rispetto alla normativa abrogata, che prendeva in considerazione per la giustificazione dell'operazione apparentemente elusiva, unicamente le ragioni extrafiscali di tipo economico. Il testo normativo previgente, per altro, non includeva neppure i vantaggi "mediati", con ciò, tendenzialmente, sbarrando la strada alla difesa del contribuente che

operazioni: a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessioni di crediti; d) cessioni di eccedenze d'imposta; e) operazioni di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società; f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi; f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea; f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale».

avrebbe potuto dimostrare il vantaggio economico indiretto derivante da una determinata organizzazione della professione o dell'impresa³⁰.

I commi 4 e 5 sanciscono tanto la piena libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale³¹, quanto il diritto del contribuente a proporre interpello all'amministrazione finanziaria per conoscere l'abusività o meno dell'operazione. Va notato, per altro, che in attuazione della delega fiscale è stata riformata anche la disciplina dell'interpello (D.Lgs. 156/2015), ma tale innovazione non pare aver stravolto la struttura dell'interpello anti-abuso (che ricalca il precedente interpello anti elusivo), né la disciplina di quello disapplicativo, richiamato dal comma 3 dell'art. 1 del D.Lgs. 128/2015.

I commi 6, 7 e 8 disciplinano il procedimento di accertamento della condotta abusiva, stabilendo che lo stesso debba avvenire con apposito atto, preceduto a pena di nullità dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti, da fornire entro 60 giorni, inerenti alle ragioni extrafiscali che giustificano l'operazione. L'atto impositivo dev'essere *«motivato a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente (...)»*.

Quanto a queste ultime previsioni non pare il caso di soffermare più di tanto l'attenzione, atteggiandosi a regole dettate già nella previgente normativa e di contenuto sostanzialmente assimilabile. Sia sufficiente sottolineare come il presente costituisca uno dei casi in cui è previsto *ex lege* il contraddittorio preventivo obbligatorio con il contribuente in sede di accertamento; diversamente non potrebbe essere, alla luce del fatto che le operazioni potenzialmente abusive potrebbero trovare una valida ragione giustificazione, così rendendo superfluo un ulteriore operato dell'Amministrazione.

³⁰ Un esempio avrebbe potuto essere lo svolgimento dell'attività professionale in forma societaria per ottenere un centro d'imputazione di rapporti giuridici distinti dal professionista stesso, con potenziali vantaggi economici indiretti di varia natura (assunzione di personale ad opera della società, acquisto di beni ecc.), a fronte di un risparmio d'imposta irrisorio.

³¹ Si pensi, ad esempio, alla possibilità di scelta tra tassazione secca od inserimento nel reddito imponibile della plusvalenza derivante da cessione d'azienda posseduta da più di cinque anni.

Di grande importanza è il comma 9 dell'art. 10 bis il quale, quanto all'onere della prova, stabilisce che *«L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva (...). Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali (...).»*

Tale disposizione costituisce una precisa e puntuale attuazione della delega e colma il vuoto normativo della previgente disciplina. Prima del recente intervento normativo, infatti, il riparto dell'onere della prova era stato già configurato nei termini attuali dalla giurisprudenza tributaria, ma difettando un'espressa previsione legislativa era spesso contestato dall'Ufficio accertatore³².

I commi 10 e 11 dettano regole operative sulla riscossione e ricalcano la disciplina già contenuta nell'art. 37 bis D.p.r. 600/73 quanto alla possibilità per i soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni anti – abusive di recuperare le somme pagate in relazione alla condotta abusiva ed i cui vantaggi sono stati disconosciuti dal fisco. La stessa disposizione si trova nell'art. 37 del D.p.r. 600/73, non abrogato dal D.Lgs. 128/2015 ed inerente all'interposizione fittizia di persona.

Il comma 12 pone una precisa limitazione all'Ufficio accertatore sancendo che: *«in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie»*.

Tale previsione normativa consente di collocare la generale clausola anti –abuso in posizione di residualità, nello sfondo dell'accertamento tributario, il che appare perfettamente coerente con il minore (o, meglio, quasi assente) disvalore correlato alla condotta abusiva: solo quando nessuna norma specifica risulti applicabile e ne

³² *Ex multis*, Cass. Civ. Sez. Trib. 26/02/2014 n. 4603: *«In materia tributaria, costituisce condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, sicché il divieto di siffatte operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, fermo restando che incombe, sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale»* in *Diritto & Giustizia* 2015,3.

ricorrono i presupposti, indicati dai commi 1 e 2 dell'art. 10 bis, sarà possibile configurare una condotta abusiva.

Da ultimo, ma non certo per importanza, merita un cenno il comma 13 dell'art. 10 bis che detta la irrilevanza penale delle condotte abusive, stabilendo che: «*Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. (...)»*.

5) La (sopravvenuta?) irrilevanza penale dell'elusione fiscale

La legge delega non prevede espressamente l'introduzione dell'irrilevanza penale dell'abuso del diritto, ma la disposizione in oggetto, appare perfettamente coerente con lo spirito della delega parlamentare, improntato alla leale collaborazione tra fisco e contribuente, alla certezza del diritto ed alla residualità dell'abuso del diritto. La realizzazione di questi principi sarebbe quasi vana se, a fronte della disciplina delineata dall'art. 10 bis, fosse prevista una sanzione penale per la condotta abusiva.

Non solo, ma tale previsione sconfessa alcuni arresti della Corte di Cassazione penale che, con alcuni plastici esempi di giurisprudenza normativa avevano sancito la rilevanza penale delle condotte abusive (*rectius* elusive).

A beneficio della trattazione appare opportuna una breve ricostruzione casistica.

Il *leading case* della sanzionabilità penale dell'abuso del diritto può dirsi costituito dalla sentenza della Suprema Corte numero 7739 del 28 febbraio 2012, meglio nota come sentenza "Dolce & Gabbana", pronuncia molto criticata, seppur per certi versi apprezzabile, ma di certo, non scevra di contraddizioni interne e sistematiche³³.

La Corte di Cassazione, utilizza una serie di argomentazioni a sostegno della rilevanza penale dell'abuso del diritto quali, il concetto di imposta evasa, così come definito dall'art. 1, lett. f), D.Lgs. 74/2000 e cioè come differenza tra quella pagata in meno o del tutto non pagata in caso di omessa dichiarazione e quella

³³ Per un importante precedente: Cass. Pen. sez. III , 7/07/2011, n. 26723; in senso conforme le due note sentenze "Raoul Bova": Cass. pen, sez. III, 6/3/2013, n. 19100 e Cass. Pen., sez. IV, 30/1/2014 n. 7615.

effettivamente dovuta. Tale definizione sarebbe idonea a ricomprendere anche il concetto d'imposta elusa che costituisce la differenza tra quella effettivamente dovuta (quella dell'operazione elusa) e quella dichiarata (dell'operazione "lecita").

La Corte utilizza poi un argomento sistematico: vista la presenza dell'art. 16 D.Lgs. 74/2000 (articolo ora abrogato dal D.Lgs. 158/2015), che esclude punibilità del contribuente quando sia proposto interpello all'Amministrazione finanziaria competente e vi sia adeguamento al parere dato da tale organismo, non può che concludersi per la punibilità dell'elusione, altrimenti non avrebbe ragion d'essere tale causa di non punibilità.

Per dovere di sintesi non si riportano le critiche spese e spendibili in relazione a tali argomentazioni, essendo sufficiente rilevare come appaia chiaro che evasione ed elusione sono e hanno da restare concetti distinti e la previsione dell'art. 16 per espressa volontà del legislatore (come emerge dalla Relazione parlamentare al D.Lgs. 74/2000) non può essere utilizzata *a contrario* per affermare la punibilità dell'elusione.

La Corte, in conclusione, ha affermato che: *“(...) il comportamento elusivo non può essere considerato tout-court penalmente irrilevante, anche quando manca, come in effetti manca nel nostro ordinamento, una espressa previsione penale che sanziona l'abuso del diritto. I reati ipotizzabili nel caso di condotte elusive, il cui rischio dovrebbe essere comunque escluso dalla possibilità per il contribuente di presentare un interpello preventivo all'amministrazione finanziaria, sono soprattutto quelli di omessa dichiarazione e di dichiarazione infedele”*³⁴ e ha proseguito sostenendo che: *“I reati tributari di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione possono essere integrati anche dalle condotte elusive ai fini fiscali che siano strettamente riconducibili alle ipotesi di elusione espressamente previste dalla legge, ovvero sia quelle di cui agli artt. 37, comma terzo, e 37 bis del d. P.R. n. 600 del 1973”*.

Orbene è sufficiente leggere questi due passaggi per coglierne la criticità: da un lato la Corte ha affermato che l'assenza di una disposizione penalistica che sanzioni l'abuso del diritto non è bastevole per affermarne la non rilevanza penale, e

³⁴ Massima redazionale reperibile su *Il sole 24 ore, Norme e Tributi, 2012*

dall'altro si è premurata di recuperare un minimo di tassatività incasellando le condotte penalmente rilevante entro l'alveo delle condotte descritte dall'abrogato art. 37 – bis D.p.r. 600/73³⁵. Quest'ultimo sforzo, per altro, rappresenta un aspetto particolarmente apprezzabile della pronuncia.

Cercando di effettuare una ricognizione sulle posizioni della dottrina a proposito della rilevanza penale dell'elusione fiscale, si riscontrano diversi argomenti³⁶.

Innanzitutto viene sostenuto che, siccome il D.Lgs. 74/2000 punisce in maniera esplicita solamente le condotte di evasione, l'estensione della punibilità alle condotte elusive integrerebbe una analogia *in malam partem* vietata dall'ordinamento penale.

Inoltre è stato affermato, con particolare riferimento alle fattispecie elencate dall'abrogato art. 37 – bis del D.p.r. 600/73, che l'eventuale rilevanza penale delle condotte elusive previste da tale norma violerebbe il principio di tassatività in materia penale e ciò vale, a maggior ragione, ove si versi fuori dai casi previsti dalle norme tributarie.

Si è osservato, in particolare, che il giudizio sulla validità delle ragioni economiche cagiona un eccesso di discrezionalità giudiziaria, aggravato dalla difficoltà d'inquadramento di problemi di elevata complessità tecnica e sempre bilanciato dalla libertà delle scelte imprenditoriali costituzionalmente garantito.

Volendo motivare l'irrilevanza penale dell'elusione fiscale con il principio d'irretroattività della legge penale è possibile affermare che *«nella dinamica descritta dall'art. 37-bis il precetto (asseritamente violato) non preesiste come regola codificata alla condotta del soggetto attivo, ma viene formalizzato dall'ente accertatore nella motivazione del provvedimento impositivo; con ciò a far sì che il contribuente si trova ad agire in assenza di una reale consapevolezza di contravvenire ai principi del sistema (...) emergendo il reato sulla base di un giudizio puramente discrezionale effettuato ex post da un organo amministrativo sulla base di criteri metagiuridici (...)»*³⁷.

Ancora è stato osservato come l'art. 37-bis in quanto norma procedimentale e non sostanziale non fondi un obbligo per il contribuente di pagare spontaneamente

³⁵ Per completezza espositiva, si segnala che la Corte di Cassazione ha definitivamente assolto i due stilisti con la pronuncia 43809 del 30/10/2015.

³⁶ Sul punto SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013, pag. 482.

³⁷ SOANA, *op. ult. cit.*, cit. pag. 483.

il tributo asseritamente eluso; tale obbligazione sorge solo a seguito dell'azione del fisco e proprio in ciò si sostanzia la distinzione con le condotte evasive, tornano sempre al punto d'inizio.

Ponendo, infine, l'attenzione sulla rilevanza penale dell'abuso del diritto pre riforma, si è osservato che esso, essendo un principio generale dell'ordinamento è, *ipso facto*, estraneo al settore del diritto penale in quanto radicalmente incompatibile con il principio di legalità. La dottrina ha sottolineato che: «*La natura essenzialmente atipica del comportamento costituente l'abuso del diritto si pone in contrasto irrimediabile con il corollario della necessaria tipicità di qualunque fattispecie penalmente sanzionata; per altro verso la derivazione del fatto costitutivo dell'abuso del diritto da un'interpretazione analogica necessariamente in malam partem mostra all'evidenza la contraddizione rispetto al corollario della riserva di legge (...). Né a quest'ultimo proposito deve sfuggire che la riserva di legge vale non soltanto per la designazione dei beni giuridici meritevoli di tutela penale, ma anche per la selezione e la descrizione delle modalità di aggressione a detti beni (...)*»³⁸.

Alla luce di questa sintetica ricostruzione, pare possibile affermare che la rilevanza penale dell'abuso del diritto tributario potesse considerarsi fortemente discussa e costruita su basi ben poco salde ben prima della previsione normativa di cui al comma 13 dell'art. 10 bis l. 212/2000 che ne ha sancito la definitiva scomparsa.

La disposizione in esame, per altro, si è resa opportuna in quanto il “nuovo abuso del diritto” come delineato dal D.Lgs. 128/2015 è costruito con una tecnica descrittiva piuttosto aperta e come tale scarsamente compatibile con il principio di legalità.

Potrebbe, addirittura, sostenersi che il comma 3 dell'art. 10 bis l. 212/2000 abbia una valenza eminentemente dichiarativa, atteso che la modificazione stessa della nozione di abuso del diritto tributario e la contestuale abrogazione dell'art. 37 bis D.p.r. 600/73 sarebbero già state sufficienti per sconfessare la rilevanza penale delle condotte abusive, come delineata dalla giurisprudenza summenzionata.

³⁸ MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici* in MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009., cit. pag. 432.

In sintesi, l'irrelevanza penale dell'abuso del diritto se può dirsi positivizzata dal legislatore non può definirsi, almeno in linea teorica, una novità assoluta e sopravvenuta: su questo fronte la dottrina ed una parte della giurisprudenza possono cantar vittoria³⁹.

6) Considerazioni sistemiche conclusive

Il nostro ordinamento giuridico sembrerebbe aver fatto un salto di qualità ed aver superato una sorta di atavico timore circa l'incertezza del diritto, così adattandosi al diritto sovranazionale. La presenza di una clausola generale ed aperta, come quella dell'art. 10 bis l. 212/2000 può essere considerata, a livello sistematico, un traguardo. In realtà talune osservazioni si rendono necessarie: la tecnica di normazione "aperta" se da un lato è suscettibile di coprire astrattamente ogni segmento di realtà giuridica e fenomenica, dall'altro si scontra inevitabilmente con i problemi connessi all'ermeneusi e può dare adito a non poco contenzioso. Tale seconda problematica può essere, in parte, ovviata da un utilizzo serio ed attento dello strumento del contraddittorio obbligatorio prodromico all'accertamento.

Il legislatore non pare *prima facie* essersi allontanato dalle indicazioni contenute nella delega, con ciò avvalorando lo sforzo definitorio compiuto dal parlamento, il quale a sua volta non si è discostato significativamente dall'elaborazione pretoria nazionale e sovranazionale, né ha stravolto, abrogazione dell'art. 37 bis a parte, il sistema tributario previgente.

Ad avviso di chi scrive, quanto al D.Lgs. 128/2015, si potrebbe parlare di riforma "mite", maturata lungo un percorso che parte da lontano, come è stato analizzato nella trattazione, nonostante la velleità pesantemente modificatrice della l. 23 del 2014 che, con tutti i decreti attuativi, ha interessato l'intero settore tributario (dall'abuso del diritto, alla riforma dell'interpello, alle novelle apportate al D.Lgs. 74/2000, alle modifiche al sistema sanzionatorio ed alle modifiche processuali che entreranno in vigore dal 1 gennaio 2016).

³⁹ Sul punto vedasi Cass. pen. sez. V, 16/01/2013, n. 36859

Quanto, infine alla (sopravvenuta) irrilevanza penale dell'abuso del diritto si rende d'uopo un'ultima considerazione: l'interprete dovrà fare estrema attenzione all'inquadramento del fenomeno abusivo ed alle linee di confine tra elusione e simulazione, il che potrebbe non essere semplice data la complessità fenomenica. È appena il caso di ricordare, infatti, come l'irrilevanza penale di cui si discute attinga unicamente alle condotte abusive di cui all'art. 10 bis l. 212/2000 e non alle operazioni simulate che costituiscono, anzi, una condotta definita dall'art. 1 lett. g bis)⁴⁰ e tipizzata dall'art. 3 D.Lgs. 74/2000, come novellati dal D.Lgs. 158/2015⁴¹.

Come ha sostenuto la miglior dottrina penal – tributaria, le precedenti posizioni di rigore assunte sul fronte penalistico non potevano “*non suscitare gravi preoccupazioni negli operatori, soprattutto in una fase storica nella quale si proclama da parte del Legislatore italiano la necessità, al fine del rilancio dell'economia e di attrazione nel nostro territorio di imprese straniere, di rendere più sicure le condizioni di affidabilità dell'intero sistema fiscale*”⁴²; tale affermazione non può che essere condivisa *in toto* e posta come naturale conclusione di un'analisi multi – settoriale come quella oggetto del presente lavoro: la riforma dell'abuso del diritto, seppur con le possibili critiche, ha dato un contributo alla stabilizzazione di un concetto altrimenti fumoso e ne ha escluso la rilevanza penale, con ciò, si auspica, contribuendo ad una maggior stabilità del diritto tributario italiano.

⁴⁰ Art. 1 lett. g bis) D.lgs. 74/2000: “per operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art. 10 bis della L. 212/2000, poste in essere con l'intento di non realizzarle in tutto o in parte (...)”.

⁴¹ Art. 3 D.Lgs. 74/2000: “(...) compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente”.

⁴² CARACCIOLI, “*imposta elusa*” e reati tributari “*di evasione*” nell'impostazione della cassazione, in *Riv. dir. trib.*, 3/2012, cit. pag. 86.