



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## L'abuso del diritto: tra "diritto" ed "abuso"

di Ernesto Aceto

### ABSTRACT

*The abuse of law represents a topic on which recently has focused the attention both jurisprudence both the doctrine in order to find useful answers for numerous cases in search interpretative solutions.*

*Well, assume fundamental importance the meaning of tax avoidance, to be understood as a legitimate tax savings. This definition doesn't seem to always be shared in recent judgments of jurisprudence.*

*In fact, it is interesting the reasoning following by the Court of Cassation in the judgment 7739 of 2012 from the reading of which it recognizes the necessity for legislative action that could define actually the limits and boundaries of the elusive case. However, the hope is that an intervention of the legislature in area of a comprehensive project to reform the Italian tax that due to continuous and distracted operations has many difficult areas of shadow for the interpreter and dangerous to the taxpayer.*

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. La sentenza n. 7739 del 28 febbraio 2012: il ragionamento della Suprema Corte di Cassazione - 3. Le fattispecie elusive e loro disciplina, tra sentenze di merito e di legittimità, l'interpretazione della Corte di Giustizia - 4. Il legislatore italiano tra realtà fenomenica e limiti legislativi: i confini dell'abuso del diritto - 5. Conclusioni.

#### 1. Introduzione

L'obiettivo della minimizzazione del carico di imposta è sicuramente una problematica comune a molti ordinamenti tributari, intendendo per tale quel comportamento del contribuente finalizzato al mero risparmio di imposta.

Il contribuente, infatti, sicuramente ha diritto, di regolare i propri rapporti economici stabilendo le strategie per limitare e/o comunque contenere il peso impositivo, in virtù del principio di autonomia negoziale e/o contrattuale.

Sicuramente, i confini del cd. risparmio lecito di imposta non sono facilmente individuabili ed infatti, la norma che contiene la definizione di elusione è l'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973 che così stabilisce: "gli atti, i fatti ed 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".

Sul punto, è stato evidenziato, a ragione, che a prescindere dalla natura sostanziale o procedimentale della norma contenuta nel D.P.R. 600/1973 all'art. 37 bis, è evidente la inidoneità di tale disposizione a modificare o anche solo ad integrare le norme tributarie che definiscono le fattispecie imponibili.<sup>1</sup>

Sicuramente l'orientamento della dottrina è stato molto oscillante nel tempo senza di fatto giungere ad una univoca interpretazione del già complesso quadro normativo, che spesso ha visto notevoli contrapposizioni anche solo sulla natura dell'art. 37 bis del citato D.P.R.

Neppure è mancato in dottrina chi in maniera sicuramente condivisibile ha evidenziato che mentre da un lato può ritenersi che l'art. 37 bis rappresenta una disposizione normativa potenzialmente idonea a fungere da norma antielusiva generale, dall'altro va pure evidenziato che il Legislatore a tale norma ha prescritto una doppia limitazione collocandola prima nel campo relativo all'accertamento delle imposte sui redditi e poi fissandone il campo di applicazione alle sole operazioni indicate al terzo comma<sup>2</sup>.

Questa definizione, può ritenersi pertanto poco chiara se letta in maniera acontestuale e/o avulsa dal contesto normativo e giuridico di riferimento.

Il concetto di elusione ha antiche radici, risalenti dal diritto romano, ed infatti, sin dall'epoca di Ulpiano, si è delineata la differenza tra l'agere in fraudem legi e l'agere contra legem. Prima dell'emanazione dell'art. 10 della legge 408 del 1990 l'unica fattispecie di frode alla legge contemplata nel nostro ordinamento era quella consumata mediante contratti, ex art. 1344 del Codice Civile<sup>3</sup>.

Un dato certo è rappresentato dalle norme proposte in passato nei vari progetti di legge, tutte destinate ad assolvere nell'ambito del diritto tributario la funzione corrispondente a quella che la norma di cui all'art. 1344 del Codice Civile assolveva già nell'ambito del diritto civile; si nota dunque per alcuni aspetti un'evidente volontà del Legislatore tributario di definire aspetti e limiti dell'elusione.

Sotto questo profilo l'art. 10 comma 1 della legge 408/90 ha rappresentato uno dei cardini della strumentazione anti elusiva perché, diversamente dal meccanismo delle

---

<sup>1</sup> S. Fiorentino, "Qualificazione fiscale dei contratti di impresa: abuso e sanzionabilità" in Riv. Dir. trib., n. 2/2012;

<sup>2</sup> G. Zoppini, "Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali" in Riv. Dir. trib., 2002, pag. 92; del medesimo autore vd. "Abuso del diritto e dintorni" (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale) in Riv. Dir. trib., 2005, 834 ss.

<sup>3</sup> L'art. 1344 del Codice Civile rubricato "Contratto in frode alla legge" prevede infatti che: "Si reputa altresì illecita la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa".

presunzioni legali, che consideravano il caso singolo e ricevevano applicazione automatica, attribuendo agli uffici funzioni nuove preordinate ad accertare, volta per volta, se l'operazione era stata posta in essere o meno, “senza valide ragioni economiche e allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta”.<sup>4</sup> ,evitava qualsiasi automatismo presupponendo un confronto con il contribuente.

In realtà, il fenomeno elusivo in Italia è per alcuni aspetti alimentato proprio da un Legislatore troppo spesso distratto e poco attento ai reali problemi del Paese che con continui ma singoli interventi normativi tenta di aggiornare e rimodulare un sistema tributario già molto farraginoso e per troppi aspetti poco chiaro.

L'art. 36 D.P.R. n. 600 del 1973, novellato dall'art. 37, comma 31, d.l. n. 223 del 2006 ha ampliato i soggetti tenuti a comunicare alla Guardia di Finanza i fatti appresi nell'esercizio delle loro funzioni e configurabili come violazioni tributarie.

La prima norma antielusiva nell'ordinamento italiano, come già detto, è considerata quella dell'art. 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, che autorizza l'Amministrazione finanziaria a disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante alcune operazioni, tassativamente indicate. L'attuale art. 37 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 7 D. Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, intitolato “disposizioni antielusive”, dispone: “1. 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. 2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione”.

Tale disposizione elimina il riferimento ad operazioni poste in essere “fraudolentemente”, ma continua ad elencare tassativamente le operazioni alle quali è collegato il

<sup>4</sup> Su questo quadro normativo un influsso diretto è derivato anche dal legislatore comunitario; ed infatti, è utile sul punto richiamare l'art. 11 comma 1 lettera A della direttiva n. 434/90 che stabiliva: “uno Stato membro può rifiutare di applicare in tutto o in parte le disposizioni dei titoli II, II, III e IV o revocarne il beneficio qualora risulti che l'operazione di fusione, di scissione, di conferimento d'attivo o di scambio di azioni: a) ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale: il fatto che una delle operazioni di cui all'articolo 1 non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali”.

disconoscimento dei vantaggi fiscali, elenco che il Legislatore nel tempo ha ampliato, ogni volta che dalla prassi emergevano nuovi e non previsti meccanismi elusivi.<sup>5</sup>

*2. La sentenza n. 7739 del 28 febbraio 2012: il ragionamento della Suprema Corte di Cassazione.*

Recentemente, grande interesse ha suscitato la sentenza n. 7739 depositata in data 28/02/2012 dalla Corte Suprema di Cassazione Sezione seconda, in materia di “elusione fiscale”.

Al fine di comprendere la vicenda esaminata dalla Cassazione è opportuno partire dalla richiesta di rinvio a giudizio formulata dal Pubblico Ministero presso la Procura della Repubblica di Milano, ed infatti, con provvedimento del 25-11-2010, il Pubblico Ministero esercitava l'azione penale a carico di alcuni indagati, per il delitto di truffa, e nei confronti di altri anche per il reato di dichiarazione fiscale infedele, ritenendo come artifici e raggiri i comportamenti di una società con sedi anche all'estero, divenuti oggetto di osservazione ed indagine a cura degli inquirenti.

Il Pubblico Ministero, all'esito delle indagini riteneva che i comportamenti della società e/o comunque dei vertici societari erano volti a frapporre uno schermo territoriale estero, al fine di impedire l'applicazione di imposte italiane su una manifestazione reddituale determinatasi nel territorio dello Stato, ritenendo altresì che nella fattispecie oggetto di indagine la reale titolarità dei marchi attraverso la catena societaria risaliva alle persone fisiche cedenti e residenti in Italia.

Nel processo instauratosi si costituiva parte civile l'Agenzia delle Entrate.

Al termine il Giudice per le indagini preliminari, ha invece ritenuto che l'operazione di cessione dei marchi era reale, effettiva e non simulata, in quanto corrispondente ad esigenze legittime consistenti in particolare, nella circostanza che fino al marzo 2004 il controllo del gruppo xxxx, si esercitava attraverso la holding zzz interamente posseduta con quote paritarie da due soci personalmente, e, tale situazione era giudicata come elemento di debolezza dal sistema bancario, che temeva ripercussioni legate agli eventuali dissidi che sarebbero potuti insorgere tra i due stilisti ed inoltre il gruppo mirava ad ampliare la propria posizione sul mercato estero<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Si veda: M. Basilavecchia, *Surrogati interpretativi in difetto di norma antielusiva*, in *Giurisprudenza tributaria*, 2009, 593 ss. Id., *Il giudicato esterno cede all'abuso del diritto (ma non solo)*, in *Giurisprudenza tributaria*, 2010, 13 ss.;

<sup>6</sup> L'Agenzia delle Entrate nella CNR del 3 giugno 2010 sosteneva che i marchi dovevano essere ceduti per il loro valore che essa stessa ha stimato in euro 1.193.712,00, a tale maggior valore deve essere sottratto il dichiarato di euro 360.000.000 e sulla differenza di euro 833.712.000 devono essere calcolate le imposte evase

Ciò detto, si evidenzia come è poco probabile che un comportamento elusivo possa consistere in una sottrazione di elementi attivi, posto che per prassi la fattispecie elusiva è progettata al fine di ottenere l'aggiramento dell'obbligo tributario.

Quanto alla contestazione di dichiarazione infedele ex art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 il Gip ritiene che il corrispettivo della cessione è stato determinato dal legittimo esercizio della libertà contrattuale delle parti, evidenziando pure che il principio dell'abuso del diritto, elaborato dalla giurisprudenza tributaria, specialmente quando riguarda ristrutturazioni societarie, deve analizzarsi tenendo conto della sussistenza di ragioni extra fiscali che nel caso de quo il Gip individua nella finalità di collocare i marchi all'interno del gruppo in un contesto internazionale e di porli al riparo da rischi derivanti da eventuali ed imprevedibili vicende personali delle persone fisiche titolari della comunione paritaria.

La sentenza del Gip ritiene altresì inammissibile la rivalutazione del reddito imponibile sulla base del criterio presuntivo legale del valore normale, utilizzando in modo improprio l'art. 9 del d.p.r. 917 del 1986 in quanto la cessione di un bene immateriale è un caso estraneo a quella disposizione in quanto rientrante nella categoria dei cd. "redditi diversi". Con riferimento alla truffa aggravata anch'essa contestata a tutti gli imputati, la sentenza impugnata esclude la sussistenza degli artifici contestati, in quanto la cessione dei marchi non può ritenersi simulata e il prezzo non appare essere incongruo.

In sintesi, il ragionamento del Gip si basa sul fatto che la semplice elusione fiscale non può integrare una fattispecie penale tributaria perché ciò configgerebbe con i principi di tipicità e determinatezza della fattispecie penale e comunque vi sarebbe assenza del dolo specifico di evasione richiesto dalle fattispecie penali tributarie inoltre, il Gip sostiene che i criteri di collegamento che dovrebbero svelare la esterovestizione sono criteri presuntivi quindi non trasferibili nel processo penale.

---

ripartendole per ciascun imputato. Il presupposto dichiarato di tale operazione da parte dell'Agenzia delle Entrate potrebbe ritenersi costituito dal fatto che la stessa cessione dei marchi configura l'ipotesi del cd. Abuso del diritto, ritenendosi la estero vestizione delle società lussemburghesi, e questo avrebbe determinato la fissazione di un prezzo inferiore a quello che sarebbe stato stabilito in modo fisiologico. Sotto il profilo penale, sarebbe in sostanza stato dichiarato un elemento attivo inferiore a quello effettivo, integrando la contestata fattispecie di cui all'art. 4 del D.lgs 74/2000.

È evidente come la tesi dell'Agenzia delle Entrate parrebbe muoversi proprio dalla ritenuta simulazione del contratto posto a base della cessione.

Il ragionamento del Gup non viene condiviso dal Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Milano il quale, produce ricorso per Cassazione impugnando in ogni sua parte la sentenza Gup.<sup>7</sup>

La Cassazione, sez. II, con la sentenza n. 7739/12 depositata in Cancelleria il 28 febbraio 2012, ha ritenuto non condivisibile le motivazioni addotte dal Gup di Milano annullando la sentenza di quest'ultimo con rinvio al Tribunale di Milano.

La Corte, richiamando una precedente sentenza del 28-10.2010 n. 1235 S.U. ha sostenuto che può ritenersi configurabile un rapporto di specialità tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale di cui agli artt. 2 ed 8 del d.lgs. del 10 marzo 2000 n. 74 ed il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato di cui all'art. 640 c.p., interpretando il criterio di specialità nel senso che il presupposto della convergenza di norme può ritenersi integrato solo in presenza di un rapporto di continenza tra le norme stesse, che va verificato procedendo con il confronto strutturale tra le fattispecie astratte configurate e la comparazione degli elementi costitutivi che concorrono a definirle.

La Cassazione ritiene che nel caso de quo si tratta di “esterovestizione”<sup>8</sup> affermando infatti che: *“La eventuale riqualificazione in Italia della residenza fiscale di società ed Enti esteri è prevista dal comma 3 dell’art. 73 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, Testo Unico delle imposte sui redditi, il quale dispone: “ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli Enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello Stato”*. Il nostro ordinamento guarda, dunque, oltre a dati formali, quali appunto la sede legale o la sede dell’amministrazione, anche a dati sostanziali, quale l’oggetto

---

<sup>7</sup> Dopo la riforma dell'art.425 c.p.p. ad opera della legge 105/1993, successivamente rivisitata dalla legge n. 479/1999, cd. Legge “Carotti” il rinvio al dibattimento non è più l'unico sbocco del giudizio preliminare in quanto l'udienza preliminare definita da alcuni come udienza filtro, richiede soprattutto al giudice una valutazione ponderata e prognostica, circa i possibili esiti di una successiva istruzione dibattimentale. In dottrina come in giurisprudenza non è mancato chi ha sostenuto la necessità di utilizzare la sentenza di non luogo a procedere anche nel caso in cui sussistono fonti o elementi di prova contraddittori o insufficienti (cfr. Cass. IV 12.7.2007 n. 3001).

Nel processo sopra esaminato il Gup di Milano ha evidenziato che nel caso affrontato il fatto storico era in gran parte accertato trattandosi di materia, quella tributaria, oltre che altamente tecnica quasi completamente documentale

<sup>8</sup> Per esterovestizione della residenza fiscale si intende la dissociazione tra residenza formale e residenza sostanziale attraverso la fittizia localizzazione della residenza fiscale in Paesi anche UE o territori diversi dall'Italia, dove invece il soggetto effettivamente risiede al fine di sottrarsi agli adempimenti tributari previsti dall'ordinamento di reale appartenenza e beneficiare, al contrario, del regime impositivo più favorevole vigente altrove. Il fenomeno riguarda sotto il profilo soggettivo tutti in potenziali contribuenti sia le società (soprattutto di capitali) sia le persone fisiche. Condizioni principali (“criteri di collegamento”) per riconoscere e superare lo schermo formale della localizzazione del domicilio fiscale all'estero sono costituite: a) dalla sede legale, b) dalla sede dell'amministrazione, c) dal luogo dell'oggetto principale dell'Ente, valutati secondo criteri sostanziali prevalenti sui dati formali relativi al luogo di costituzione e sede legale della società.

principale dell'attività. L'art. 73, comma 4, del citato D.P.R. definisce l'oggetto principale nella attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. In tal modo, l'Italia si è adeguata ai criteri di individuazione dell'effective place of management and control elaborati in ambito internazionale dall'art. 4 del Modello OCSE – che rappresenta il modello seguito dall'Italia per la stipula delle Convenzioni – il quale stabilisce che qualora un soggetto diverso da una persona fisica sia residente in entrambi gli Stati contraenti, sarà considerato residente solo nello Stato in cui è posto il luogo di gestione effettiva”.

Ed ancora la Cassazione evidenzia che: *“il comma 5 bis dello stesso T.U.I.R., introdotto dall'art. 35, comma n. 13, del D.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, ad integrazione dei criteri sostanziali di collegamento delle società costituite all'estero alla residenza fiscale in Italia, inserisce una presunzione relativa, che determina l'inversione dell'onere della prova a carico delle società estere, che detengono partecipazioni di controllo in società italiane, gestite ovvero controllate, anche indirettamente, da parte di soggetti di imposta italiani. La rubrica del citato art. 35 riporta significativamente “Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale”.*

Ovviamente appare abbastanza evidente che la tesi accusatoria muove dalla ritenuta estero vestizione messa in atto proprio dalla società indagata..

Il ragionamento seguito dalla Corte di Cassazione sez. II, nella sentenza n. 7739 del 28 febbraio 2012 si fonda sostanzialmente su due considerazioni: 1) la ricomprensibilità dell'imposta elusa nella nozione di imposta evasa; 2) la previsione della speciale esimente dell'adeguamento al parere dell'Agenzia delle Entrate, di cui all'art.16 del D.lgs. 74/2000 che, nell'interpretazione della Corte, rappresenta una conferma della rilevanza penale dell'elusione. In materia di reati tributari, la determinazione dell'imposta evasa, nell'attuale sistema del cd. “doppio binario” spetta esclusivamente al giudice penale secondo regole proprie del processo penale, nel quale non hanno alcun valore né le presunzioni legali e né i criteri di valutazione operanti in sede tributaria<sup>9</sup>. Non possiamo però omettere di rilevare che proprio in merito alla rilevanza penale dell'elusione, prima della sentenza “Dolce & Gabbana” proprio la Cassazione aveva sostenuto l'opposto. Era infatti costante in giurisprudenza l'interpretazione secondo la quale “in quanto semplice elusione fiscale, le operazioni di cui trattasi non rientrano in alcuna delle disposizioni di legge previste negli artt.

<sup>9</sup> Parrebbe quindi che la semplice elusione di imposta rimane priva di ogni riflesso penale, laddove derivante da un comportamento rispettoso dell'art. 16 del D.lgs 74/2000, norma di favore per il contribuente volta ad escludere l'eventuale rilevanza penale per le fattispecie lato sensu elusive.



2,3,4 D. Lgs. n. 74/2000, tutte caratterizzate dal fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto e quindi connotate dal fatto di essere delitti a dolo specifico” (Cass. 15.03.2006) e l’elusione, quale lecito strumento di pianificazione fiscale, era stata affermata dallo stesso Legislatore proprio nella relazione governativa al D. Lgs. n. 74/2000, nella quale in sintesi si sosteneva che anche nelle ipotesi di mancata sottoposizione del caso al parere del comitato resta comunque salva la possibilità che la condotta del contribuente, pur se ispirata all’utilizzo di opzioni consentite dalla legge per realizzare risparmi d’imposta, vada ricondotta allo schema tipico dell’elusione d’imposta, sicuramente contrapposta alla categoria giuridica dell’evasione, rimanendo pertanto priva di riflessi penali.

### *3. Le fattispecie elusive e loro disciplina, tra sentenze di merito e di legittimità, e l’interpretazione della Corte di Giustizia*

La Corte di Cassazione già con le sentenze n. 20398 e 22932 del 2005, relative a fattispecie di dividend washing e dividend stripping, aveva contrastato fattispecie con assenza di valide ragioni economiche con il ricorso ad istituti del Codice Civile quali la nullità per difetto di causa in relazione agli artt. 1325 e 1418 del Codice Civile.

Nelle citate sentenze è palese come la Corte intraprende un percorso argomentativo che di fatto trascura la specialità e specificità dell’ordinamento tributario, preferendo la utilizzazione di categorie civilistiche nella interpretazione di questioni a volte puramente tributarie<sup>10</sup>.

Successivamente le Sezioni Unite Civili della Cassazione ( sentt. nn. 30055 e 30057 del 23/12/2008) hanno, individuato un generale principio antielusivo, affermando che: *“l’esistenza nel sistema tributario di specifiche norme antielusive non contrasta con l’individuazione di un generale principio antielusione, ma è piuttosto mero sintomo dell’esistenza di una regola generale”*. Tale principio *“preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l’uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un’agevolazione o un risparmio d’imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e di progressività dell’imposizione (art. 53, secondo comma, Cost.), e non contrasta con il principio della riserva di legge (art. 23 Cost.), non traducendosi nell’imposizione di obblighi patrimoniali*

<sup>10</sup> Vd. R. Lunelli, Il dividend washing rimesso alle Sezioni Unite: ma forse sarebbe preferibile che fosse il legislatore a ribadire le sue scelte, in *Fisco*, 2006, fasc. 28, p. 4326; ed ancora, P. Carlo, ancora dubbi sulle operazioni di “dividend washing”, in *Riv. Giur. Trib.*, 2006, fasc. 10, p.882.

*non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali<sup>11</sup>. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione<sup>12</sup>.*

La successiva giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha precisato che: *“il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda”* (Sez. 5, n. 1372 del 21/01/2011).

La giurisprudenza della Suprema Corte sostanzialmente si pone in linea con quella europea. Infatti, è principio generale di diritto dell'Unione Europea quello secondo il quale l'abuso del diritto è vietato: *“l'applicazione delle norme di tale diritto non può essere estesa sino a comprendere pratiche abusive, ossia operazioni effettuate non nell'ambito di normali transazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti da detto diritto”*, in particolare, quando lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale (così, da ultimo, Corte di Giustizia UE 10 novembre 2011, causa C-126/10, Foggia; nonché: 9 marzo 1999, causa C-212/97, Centros; 21 febbraio 2006, causa C-255/02 5 luglio 2007, causa C-321/05, 21 febbraio 2008, causa C-425/06.

In generale, l'abuso del diritto trova un espresso riconoscimento nell'art. 54 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea firmata a Nizza il 7 dicembre del 2000, che in seguito all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona (2 dicembre 2009) ha acquistato lo stesso valore giuridico dei Trattati. L'art. 54 citato riproduce il contenuto dell'art. 17 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

<sup>11</sup> Per un raffronto in dottrina si veda proprio sulla funzione di garanzia svolta dall'art. 53 Cost. G. Falsitta “Commento all'art. 53 Cost.” in G. Falsitta, “Commentario breve alle leggi tributarie” tomo I, Diritto costituzionale tributario e statuto del contribuente, Padova, 2011, pag. 186ss.

<sup>12</sup> Cass. SS. UU., 23.12.2008, n. 30057, in GT – Riv. Giur. Trib. N. 3/2009, pag. 216, con commento di A. Lovisolo n. 5/2009, pag. 408. Dello stesso autore si veda: “La buona fede del contribuente quale norma generale antiabuso e la connessa problematica della prova contraria, in GT RV. Giur. Trib. 2011 p.11 ss. Ed ancora A. Lovisolo, Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio, in Riv. Dir. Trib., 2009, fasc. 1, parte 1, p. 49.

Sull'influenza della giurisprudenza si veda: F. Moschetti, Avvisaglia di supplenza del giudiziario sul legislativo, nelle sentenze delle Sezioni unite, in tema di utilizzo abusivo delle norme fiscali di fonte, in Giurisprudenza tributaria, 2009, 197 ss.

Sulla questione della rilevanza penale dell'elusione in materia fiscale non può dirsi che la giurisprudenza penale della Corte di Cassazione si sia espressa compiutamente. Contrarie alla rilevanza penale dei comportamenti elusivi, si trovano affermazioni non motivate, secondo le quali *“la violazione delle norme antielusive, in linea di principio, non comporta conseguenze di ordine penale”* (Sez. 5, n. 23730 del 18/05/2006), oppure richiami alla giurisprudenza della Corte di giustizia europea (sentenza 9.3.1999, c-212/97, Centros), secondo la quale *“la scelta della sede di una società di uno Stato membro – soltanto per usufruire di una normativa più favorevole – non costituisce esercizio abusivo del diritto di stabilimento di cui agli artt. 43 e ss. del Trattato CE”* (Sez. 3, Sentenza n.14486 del 26/11/2008 – 02/04/2009, Rusca, Rv. 244071, dalla quale è stato tratto, peraltro, un principio attinente alla esclusione del valore probatorio delle presunzioni tributarie, così massimato: *“In tema di reati finanziari e tributari, la figura del cosiddetto abuso del diritto, qualificata dall'adozione (al fine di ottenere un vantaggio fiscale) di una forma giuridica non corrispondente alla realtà economica, non ha valore probatorio perché implica una presunzione incompatibile con l'accertamento penale, ed è invece utilizzabile in campo tributario come strumento di accertamento semplificato nel contrasto all'evasione fiscale”*.

Ad avvalorare la tesi della rilevanza penale dei comportamenti elusivi specificamente previsti dalla normativa di settore è la stessa linea di politica criminale adottata dal Legislatore, nell'ambito delle scelte discrezionali che gli competono, in occasione della riforma introdotta con il d.lgs. n. 74 del 2000, che sono state ampiamente delineate dalle Sezioni Unite della Cassazione ( Sez. U, n. 27 del 25/10/2000, imp. Di Mauro; n. 1235 del 28/10/2010 – 19/01/2011, Giordano) e dalla Corte Costituzionale ( sentenza n. 49 del 2002<sup>13</sup>).

Diventa ora chiaro che la “motivazione” non è la “prova”, anche se in molti casi la incorpora. Questa distinzione tra motivazione e prova sta alla base della sentenza 16.8.1993

<sup>13</sup> In senso favorevole alla configurabilità di un illecito penale si sono espresse:

Sez. 3, n. 26723 del 18/03/2011, Ledda, Rv. 250958: il reato di cui all'art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 è configurabile anche in presenza di una condotta elusiva rientrante tra quelle previste dall'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, quando tale condotta, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, comporti una dichiarazione infedele per la mancata esposizione degli elementi attivi nel loro effettivo ammontare. (Fattispecie in tema di sequestro preventivo per equivalente in cui la Corte ha precisato che il reato di dichiarazione infedele, a differenza di quello di dichiarazione fraudolenta, non richiede alcuna attitudine ingannatoria nei confronti del Fisco).

Sez. 3, n. 29724 del 26/05/2010: l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA da parte di società avente residenza fiscale all'estero sussiste se questa ha stabile organizzazione in Italia, che ricorre anche quando la società straniera ha affidato, anche di fatto, la cura dei propri affari al territorio italiano ad altra struttura munita o meno di personalità giuridica, prescindendosi dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla società medesima. (Fattispecie in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni facenti capo a società avente residenza fiscale localizzata in territorio diverso dall'Italia, cosiddetta esterovestizione della residenza fiscale).

n. 8685, con cui la Corte di Cassazione ha affermato che le prove possono essere date dall'Amministrazione finanziaria anche successivamente all'accertamento e nella sede contenziosa<sup>14</sup>.

Detto questo, diventa inevitabile interpretare il Parere n. 23 dell'11.10.2004 del "Comitato consultivo per le norme antielusive", che testualmente afferma: "...il paradigma legale dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 è tale per cui l'onere della dimostrazione della non elusività della condotta del contribuente – anche ove parcellizzato in una serie di atti e negozi diversi – è a carico del contribuente medesimo...". L'affermazione è corretta alla condizione di premettere che l'onere della prova dell'elusività, ammesso – ma da dimostrare – che sia nel paradigma legale dell'art. 37-bis, richiede preliminarmente, perché parte integrante di quel paradigma legale e prescritta da un principio fondamentale dell'ordinamento, che sia l'Amministrazione finanziaria per prima a dare un'adeguata motivazione del proprio diverso avviso e ove la motivazione (forma), che deve esistere nell'atto come presupposto genetico a pena di nullità, non assorba anche la prova (sostanza), a darla successivamente.

Interessanti spunti sul tema sono ricavabili dalla sentenza n. 571 del 2011 del Tribunale di Trento, che è recentemente intervenuto proprio sulla questione della necessità di valutare e distinguere l'elusione dall'evasione in materia fiscale<sup>15</sup>.

Ed infatti, nella precitata sentenza, il GUP ha ritenuto che le operazioni finanziarie prive di valide ragioni economiche e la cui unica convenienza economica consiste nel risultato di ridurre drasticamente l'ammontare degli imponibili, per effetto della piena deducibilità dei costi e della limitata imponibilità dei dividendi o dell'irrilevanza reddituale della distribuzione di utili, si possono ricondurre nell'ambito delle operazioni connotate da un profilo di

<sup>14</sup> La Cassazione in tema di prove ha fortemente optato per il criterio che impone di "disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati nonché la loro non conformità ad una normale logica di mercato gravando, invece, sul contribuente l'onore di allegare la esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano il ricorso a tali strumenti" Sentenza Cass. Sez. trib., 22 settembre 2010, n.20030. In senso analogo, tra le tante: Id., 21 gennaio 2009, n. 1465; Id., 21 gennaio 2011, n. 1372.

<sup>15</sup> Il caso affrontato dal Tribunale di Trento nella menzionata sentenza riguarda il legale rappresentante di una società che per cinque periodi d'imposta aveva secondo l'accusa inserito elementi passivi fittizi in contabilità e nelle dichiarazioni, abbattendo in modo significativo l'imponibile, ed è stato rinviato a giudizio per violazione dell'art. 2 del D.lgs. 74/2000 sul presupposto della falsità dei contratti intercorsi con società estere. Con il legale rappresentante viene rinviato a giudizio quale concorrente nel reato anche il commercialista proponente, consigliere ed esecutore dei due tipi di operazione che hanno visto coinvolta la società italiana ritenendo un ruolo sostanziale svolto dal commercialista consulente.

Va pure evidenziato che sul piano della responsabilità del consulente che assiste il cliente nell'architettura dell'operazione, le preoccupazioni sono assai diffuse specie se consideriamo l'orientamento quasi pacifico che estende a quest'ultimo l'applicabilità del "sequestro per equivalente" a partire dai fatti commessi dal 01.01.2008.

elusione fiscale, ai sensi dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973, ma non di quelle fraudolente e, in quanto tali, sono irrilevanti penalmente.

Sul punto è evidente il riferimento nella decisione del GUP alla sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-255/02 della Corte di Giustizia Europea nel caso "Halifax" che stabiliva come la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, bensì solo ad un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'Iva assolta a monte.

Con la sentenza Halifax, da considerarsi leading case in tema di abuso del diritto in campo fiscale, per la prima volta, questo principio operante come tale anche al di fuori dei casi edittali, è stato affermato in materia tributaria: *"la sesta direttiva in materia tributaria deve essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'iva assolta a monte, allorché le operazioni che fondano tale diritto integrino un comportamento abusivo"*.

L'interesse maggiore della pronunzia sta nell'aver definito il concetto di abuso di diritto. *"Perché possa parlarsi di comportamento abusivo – dice la Corte – le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva, e della legislazione nazionale che le traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare, da un insieme di elementi obiettivi, che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale"*.

Da queste premesse concettuali la Corte trae una conseguenza pratica fortemente incisa sul regime tributario. Per essa, *"ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato"*.

Questo orientamento è stato successivamente confermato dalla Corte ad altri fini impositivi. Quanto all'imposizione diretta come utili degli "interessi" pagati ad una società straniera, la sentenza Lammers, conferma anch'essa il principio; e per le imposte indirette sulla raccolta di capitali, analoghi principi si leggono nella sentenza Auer.

Ed infatti la sentenza Auer<sup>16</sup>, riprendendo un approccio più restrittivo, considera abusivi solo i *"comportamenti caratterizzati dalla realizzazione di situazioni create artificialmente con l'unico scopo di ottenere un vantaggio fiscale"*<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> La citata sentenza della Corte di Giustizia è dell'8 novembre 2007 ed è relativa alla causa C-251/06.

<sup>17</sup> Spunti interessanti anche se relativamente ad interpretazione di fattispecie parzialmente differenti sono enucleabili dalla sentenza della Corte di Giustizia del 29 marzo 2012 nella causa C-417/10.

Una problematica di difficile soluzione è quella relativa all'onere della prova che spetta al contribuente per difendersi dalle contestazioni di abuso del diritto. Sul punto infatti l'art. 37 bis, Ic, nell'ambito delle imposte dirette prevede a carico di chi ha posto in essere le operazioni contestate, la sola dimostrazione della presenza di una ratio economica, in quanto i negozi giuridici per essere elusivi debbono essere privi delle "valide ragioni economiche". La definizione di abuso del diritto invece in materia di imposte indirette fornita sia dalla sentenza Halifax che dalla sentenza "Part Service" evidenzia che l'ottenimento di un risparmio d'imposta deve essere lo scopo essenziale e non esclusivo (o unico) dell'operazione controversa. Il contribuente, di conseguenza, è tenuto a provare sia la presenza di valide ragioni economiche, che la loro prevalenza sullo scopo fiscale; l'Amministrazione dovrà invece provare l'assenza di una ratio economica.

Il contrasto dell'elusione, che è posta ovviamente a fondamento dell'abuso del diritto in materia fiscale, è, infatti, uno strumento molto efficace di recupero del gettito pur senza aumentare la pressione fiscale, e, inoltre, colpisce tendenzialmente soggetti societari o comunque economicamente "forti", che difficilmente possono sperare di evadere, date le loro dimensioni e rilevanza economica, ma che sono particolarmente propensi ad eludere avvantaggiandosi di professionalità elevate, particolarmente capaci di sfruttare le inevitabili "smagliature" presenti in ogni sistema fiscale<sup>18</sup>.

Per alcuni aspetti può ritenersi che questa interpretazione contrasti con i principi fondamentali, non solo con l'art. 23 della Costituzione, ma anche con il principio della certezza normativa, della tutela dell'affidamento e dell'imparzialità; principi, tra l'altro, di rango costituzionale, richiamati anche dallo Statuto dei diritti del contribuente, che non poco confliggono con definizioni troppe volte generiche date dalla Cassazione, in occasione di pronunce in materia di elusione.

Lo studio dell'abuso e quello dell'affidamento, infatti, hanno matrice comunitaria e ricevono impulso dalle pronunce della Corte di Giustizia europea che, tuttavia, agisce necessariamente nel solco di una giurisprudenza creativa lontana dalla nostra esperienza

---

<sup>18</sup> Interessanti sul punto sono anche quei profili giurisprudenziali dove si osserva come i Giudici sia di merito che di legittimità volgano la propria attenzione verso l'analisi delle responsabilità, per troppi aspetti definibile "quasi solidale" tra contribuente e consulente fiscale (vd. tra le ultime Cass. Sez. III, 26 luglio 2011 n. 28899).

Sul punto in dottrina si veda: P. Pistone, *Abuso del diritto e elusione fiscale*, Padova, 1995; Rescigno, *L'abuso del diritto*, Bologna, 1998, p. 27; Palumbo, *L'elusione fiscale e il concetto di abuso del diritto*, in *Rivistaonline. Scuola Superiore dell'economia e finanze*, 2008, <http://rivista.ssef.it/site.php>; Vanz, *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica* in *Rass. Trib.*, 2002, 1606 ss.

ordinamentale. Non per nulla in dottrina non manca chi ha evidenziato (De Mita), a ragione, l'incompatibilità di una norma antielusiva generale con il nostro sistema tributario.<sup>19</sup>

Difficilmente, infatti, si potrà ritenere o rendere compatibile l'art. 37-bis dpr n. 600/1973, in tema di elusione fiscale, con l'abuso del diritto così come prospettato dalla Cassazione (art. 53 Cost.), non tanto perché la norma antielusiva ne uscirebbe del tutto ridimensionata fino a divenire pleonastica, ma perché la procedimentalizzazione che le è propria e che avremmo voluto vedere applicata anche ai casi di abuso del diritto, non sembra apparire necessaria alla Corte. Ridurre la rilevanza procedimentale alle sole ipotesi contemplate dall'art. 37-bis le identificerebbe come fenomeni peculiari e "svantaggiati" rispetto a quelli più genericamente abusivi e, di certo, non motiverebbe il Legislatore a regolamentare l'abuso tramite l'individuazione e l'inclusione dei fenomeni abusivi nelle ipotesi elusive, giacché questa scelta potrebbe tradursi in un ostacolo alla contestazione del fenomeno medesimo.

Sul punto va evidenziato che la stessa Cassazione, anche a causa dell'evidente influsso della Corte di Giustizia ha assunto un orientamento sicuramente poco univoco. Ed infatti, proprio la Cassazione nel 2009 con la sentenza n. 1465 del 21 gennaio, per alcuni aspetti con un ragionamento meglio articolato nell'esaminare un'operazione commerciale posta in essere tra diverse società che avevano creato una joint venture, ha chiarito che: l'abuso invero costituisce una modalità di aggiramento della legge tributaria utilizzata per scopi non propri con forme e modelli ammessi dall'ordinamento giuridico per cui vi è stretta correlazione tra condotta ipoteticamente elusiva e portata dell'inerenza che sottende l'applicabilità di meccanismi di detrazione e compensazione nella formazione del reddito di impresa, tanto implicando che i due fenomeni non possano essere vagliati l'uno indipendentemente dall'altro. Spetta del resto al Giudice al di là delle deduzioni delle parti, la qualificazione giuridica dei fatti e dei comportamenti negoziali che debbono essere interpretati coerentemente con i principi del sistema tributario per ricevere la protezione garantita dal formale ossequio alle disposizioni di Legge.

La Corte con la sentenza n. 1465 del 2009 chiarisce che una operazione economica, nel suo complesso può sicuramente perseguire più obiettivi, di natura commerciale, finanziaria, contabile e di vantaggio fiscale, ma che può ritenersi integrato un comportamento abusivo solo quando tale vantaggio si pone come elemento predominante ed assorbente dell'intera

---

<sup>19</sup> Si evidenzia come proprio De Mita più volte ha ribadito la necessità che il Legislatore si faccia carico di scrivere una puntuale normativa sull'abuso del diritto (vd. De Mita "Sull'abuso di diritto non basta la parola della Cassazione" in *Il Sole 24 ore norme e tributi* del 9 febbraio 2011).

operazione con la conseguenza quindi che la violazione del divieto di comportamenti abusivi non può cercarsi in ogni conseguimento di risparmio d'imposta<sup>20</sup>.

#### 4. *Il Legislatore italiano tra realtà fenomenica e limiti legislativi: i confini dell'abuso del diritto*

Il rapporto tra l'abuso del diritto e la norma antielusiva generale è stato da sempre un rapporto controverso che ha per molti aspetti favorito l'applicabilità del principio comunitario che ha di fatto assorbito quella che era considerata la norma antielusiva generale<sup>21</sup>. Il fatto che l'art. 37 bis fosse applicabile solo a determinate fattispecie ha di fatto spinto la giurisprudenza troppe volte, a creare vere e proprie previsioni normative, frutto di vera e propria ingegneria giuridica e sicuramente poco rispettose dei criteri di interpretazione normativa; pertanto, in una realtà fenomenica molto veloce è necessario per l'interprete come per il contribuente avere un quadro normativo certo, nel rispetto delle pur previste garanzie costituzionali<sup>22</sup>.

Già nel 2009 con la proposta di legge n. 2521<sup>23</sup>, a firma dell'on. le Leo, proprio a seguito delle già richiamate sentenze n. 30055 e 30057 del 2008 della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia tra cui la sentenza "Halifax" e la sentenza "Part Service", il Legislatore italiano, preso atto della necessità di tracciare un più preciso confine tra la condotta elusiva e l'abuso del diritto in materia tributaria, aveva esaminato un disegno di legge proprio relativamente alla necessità di riformulare il comma 1 dell'art. 37 bis del D.P.R. 600 del 1973<sup>24</sup>.

<sup>20</sup> Recentemente la Cassazione sez. V con ordinanza n.13089 del 25/07/2012 ha stabilito che : “ la disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dal comma 3 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto di imposta. Ne deriva che il fenomeno della simulazione relativa, nell'ambito della quale può ricomprendersi l'interposizione personale fittizia, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo mediante operazioni effettive e reali (Cass. 12788 del 10/06/2011. La prova della natura elusiva delle operazioni poste in essere dal contribuente può ben scaturire, infatti, da presunzioni, spettando allo stesso contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti con carattere non meramente marginale o teorico (Cass. n. 8772/2008; Cass. n. 20816/2005)”.

<sup>21</sup> Per una più ampia panoramica sul punto si veda: G. FRANSONI, Abuso del diritto e valide ragioni economiche, in *Rass. Trib.*, 2010; F. GALLO, Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione, Bologna, 2007; A. GIOVANNINI, Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento, in *Rass. Trib.*, 2010, 982 ss.; M. MANCA, Abuso del diritto e principi costituzionali, in *Fisco*, 2009, fasc. 3, p. 366.

<sup>22</sup> Vd. BOBBIO, L'analogia nella logica del diritto, Torino, 1938; P. CORSO, Abuso del diritto in materia penale: verso il tramonto del principio di legalità? In *Corr. Trib.* N. 36/2011;

<sup>23</sup> Vd. [www.parlamento.it](http://www.parlamento.it) nella sezione atti parlamentari, XVI Legislatura, deputato proponente Leo.

<sup>24</sup> La stessa rilevanza dell'abuso di diritto anche in tema di imposte dirette e comunque diverse da quelle di matrice comunitaria è anche all'attenzione della Corte d' Giustizia UE, investita della questione da l ricorso



Ed infatti, nel precitato disegno di legge, è lo stesso Legislatore che rilevava la necessità di rimuovere le diverse zone d'ombra, provando a delimitare il campo di applicazione dell'elusione, in un procedimento in grado di garantire la difesa del contribuente.

Purtroppo a nessun risultato si è giunti con tale disegno, in quanto successivamente lo stesso si è arenato, ancor prima di giungere a votazione definitiva.

Non è mancato chi, proprio recentemente ha giustamente evidenziato che il perseguimento della finalità antiabuso non deve mai pregiudicare la certezza del diritto, e di qui dell'illecito tributario e della conseguente sanzione.<sup>25</sup>

È evidente come la tematica relativa al divieto di abuso del diritto è sicuramente diventata fondamentale nella disciplina di contrasto all'elusione fiscale. Ed infatti è proprio di aprile 2012 l'approvazione da parte del Consiglio dei Ministri di un disegno di legge delega volto proprio a superare l'attuale disciplina in materia di elusione fondata in sostanza su elenchi predeterminati di operazioni inopponibili al fisco. L'intenzione del Governo è quella di specificare cosa si intende per condotta abusiva; come sopra esposto, il concetto di abuso del diritto è stato oggetto di tante interpretazioni troppo spesso diverse tra loro che, di fatto hanno aumentato le zone d'ombra per il giurista nella interpretazione della fattispecie. Ovviamente è evidente come la volontà del Legislatore di voler regolamentare una fattispecie di fatto legislativamente già prevista, con una ulteriore disciplina di dettaglio dovrà poi sicuramente fare i conti con la realtà fenomenica.

Proprio dalla lettura dell'art. 6 del d.d.l. si nota come il Legislatore pare voler inseguire la giurisprudenza; ed infatti, la previsione contenuta nella predetto articolo prevede che l'abuso riguarderà tutte le fattispecie classificabili dall'amministrazione come uso distorto di

---

pregiudiziale sollevato dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione con ordinanza del 04.08.-2010 n. 18055. Il ricorso mira a chiarire: "1) se il principio del contrasto all'abuso del diritto in materia fiscale, così come definito nelle sentenze in cause C- 255/02 e C – 425/06, Halifax e Part Service, costituisca un principio fondamentale del diritto comunitario soltanto in materia di imposte armonizzate e nelle materie regolate da norme di diritto comunitario secondario, ovvero si estenda, quale ipotesi di abuso di libertà fondamentali, alle materie di imposte non armonizzate quali le imposte dirette, quando l'imposizione ha per oggetto fatti economici transnazionali, quale l'acquisto di diritti di godimento da parte di una società su azioni di altra società avente sede in altro Stato membro o in uno Stato terzo; 2) a prescindere dalla risposta al precedente quesito, se sussista un interesse di rilevanza comunitaria alla previsione, da parte degli Stati membri di adeguati strumenti di contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte non armonizzate; se a tale interesse osti una non applicazione – nell'ambito di una misura di condono- del principio dell'abuso del diritto riconosciuto anche come regola del diritto nazionale e se in tal caso ricorra una violazione dei principi ricavabili dall'art. 4, comma 3, del Trattato dell'Unione Europea.

<sup>25</sup> Sul punto si veda rivista Riv. Dir. Trib. N.2/2012 pp.177 ss, nel saggio l'autore evidenzia altresì che il contemperamento tra i diversi valori giuridici in gioco è compito primario del legislatore, ed al contempo dell'interprete, sempre nella consapevolezza che gli equilibri raggiunti nell'architettura legislativa non sono sicuramente immutabili nel tempo

strumenti giuridici idonei ad ottenere indebiti vantaggi fiscali ancorché la condotta realizzata non violi alcuna prescrizione. La delega prevede altresì la disciplina della ripartizione dell'onere probatorio; viene infatti previsto che l'amministrazione dovrà dimostrare il disegno abusivo e le modalità di manipolazione degli strumenti utilizzati in uno alla non conformità alla normale logica di mercato; il contribuente invece dovrà provare le ragioni extra fiscali che giustificano il ricorso agli strumenti utilizzati. Nell'art. 9 invece del d.d.l. vengono rivisitati i criteri relativi al sistema sanzionatorio escludendo la sanzione penale per le condotte ascrivibili alla elusione fiscale.

### 5. Conclusioni

La teoria dell'abuso del diritto tributario presenta evidenti differenze strutturali rispetto alla tradizionale teoria dell'abuso del diritto, elaborata dalla dottrina e dalla giurisprudenza civile, ponendosi in sostanza come derivazione della teoria dell'abuso elaborata dalla giurisprudenza comunitaria.

Ed infatti è proprio nella realtà tributaria attuale del nostro Paese che si nota molto spesso un gap tra le elaborazioni teoriche della dottrina e la situazione legislativa; in sostanza troppo spesso emerge come il Legislatore non solo non segue la dottrina ma addirittura pare ignorarla. Sicuramente tale problematica è acuita anche dal fenomeno legato alla cosiddetta stratificazione normativa che ha stravolto il quadro normativo organico creando sempre più confusione anche per l'interprete per l'inquadramento delle fattispecie.

Ovviamente la delicatezza del problema si accentua per quelle condotte siano esse elusive e/o evasive oltre soglia e quindi aventi rilevanza penale.

Ebbene in tali casi pur consapevoli di una parte della Giurisprudenza che va affermando il principio della autonomia dei giudizi è opportuno evidenziare come, centrale per tali fattispecie diventa poi la posizione del contribuente e la effettività delle garanzie sia per il contribuente imputato, sia per il contribuente ricorrente in sede di giurisdizione tributaria.

Nonostante nel processo penale dopo la riforma dell'art. 111 Cost. il Legislatore si è avviato verso un processo di parificazione dei poteri delle parti processuali, tale processo un po' perché ancora inattuato un po' perché di fatto by passato dal potere di fatto superiore degli organi inquirenti e quindi della Pubblica Accusa, rischia effettivamente di minare le garanzie del contribuente.

Tale problema diventa ancor più acuto se solo si pensa alle peculiarità del giudizio penalistico anche in ordine alla valutazione della prova. Si pensi alla formula assolutoria ex

art. 530 II comma c.p.p. ed ai meccanismi deduttivi utilizzati dagli organi finanziari accertatori nella redazione delle CNR.

In dottrina infatti, neppure è mancato chi ha evidenziato come è proprio dalla sentenza n. 7739/ 2012 della Cassazione che vengono in risalto due esigenze contrapposte: la lotta all'elusione da un lato e l'interesse dei privati alla certezza del diritto dall'altro.

È necessario infatti che il divieto di abuso del diritto non divenga una norma impositiva in bianco soprattutto al fine di garantire per l'interprete quella necessaria determinatezza che assume carattere di essenzialità specie nella regolamentazione delle fattispecie con rilevanza penal-tributaria.

Ovviamente, assume un ruolo chiave nello studio della materia dell'elusione e quindi dell'abuso del diritto la tematica relativa alle garanzie del contribuente<sup>26</sup>, quest'ultime sempre più minate in un processo tributario che in violazione del precetto costituzionale di cui all'art. 111 Cost. non garantisce una parità tra le parti anzi contribuisce a formare un sistema di garanzie a "geometria variabile", che il più delle volte impedisce una puntuale difesa del contribuente.

Sul punto si evidenzia che le difficoltà interpretative nell'applicazione dell'art. 37 bis del D.P.R. 600/1973 sono direttamente collegate all'esatta identificazione delle fattispecie elusive, che specialmente per quelle con rilevanza penal-tributaria devono rispettare il principio di determinatezza in ossequio al superiore principio di legalità.<sup>27</sup>

Ebbene, la speranza è quella che il Legislatore, verificata la effettiva peculiarità della materia dell'abuso dopo uno studio accurato delle problematicità e delle peculiarità legate alle fattispecie elusive, provveda ad una effettiva ed ormai necessaria riforma tributaria, da troppo tempo ormai invocata da tanti autorevoli interpreti, nella condivisa preoccupazione

---

<sup>26</sup> E proprio sulle garanzie del contribuente, è interessante il ragionamento seguito dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza 14494 del 14 agosto 2012 che ha esaminato la questione relativa ad un accertamento nei confronti di una società che aveva concesso in locazione dei terreni ad una ditta individuale il cui titolare era legato da un rapporto di parentela con l'amministratore della società. In sintesi l'Agenzia riteneva che il contratto di locazione fosse fittizio e che di conseguenza l'attività di commercializzazione dei prodotti agricoli era svolta proprio dalla società.

Sulla vicenda la Commissione Provinciale ha ritenuto corretto l'accertamento ed invece la Commissione Regionale ha dato ragione al contribuente appellante.

L'Agenzia impugna la decisione in Cassazione ed i giudici di Piazza Cavour con l'ordinanza citata, in virtù di un richiamato principio generale antiabuso, di derivazione costituzionale, giungono ad applicare la disciplina di cui al 37 bis del DPR 600/1973 a fatti avvenuti addirittura prima dell'emanazione del citato testo legislativo. Vd. anche Il divieto di abuso del diritto già scritto in Costituzione di Antonio Iorio in Il Sole 24 ore del 23 agosto 2012.

<sup>27</sup> Cfr. P. Corso "Una elusiva sentenza della Corte di Cassazione sulla rilevanza penale dell'elusione" in Corriere Tributario n. 14/2012.

derivante dalla necessità di disciplinare l'abuso del diritto, con l'obiettivo di far cessare o comunque frenare l'abuso dell'abuso.