

# Obbligazioni e Contratti

5

Anno VIII • maggio 2012

**UTET**  
GIURIDICA

LE SENTENZE ANNOTATE

Opzione e diritto del mediatore  
alla provvigione

Insolvenza dell'emittente  
ed (ir)responsabilità  
dell'agenzia di rating

IL CASO

Sentenza costitutiva,  
tutela dilatoria  
e offerta di adempimento

LE RASSEGNE

I rimedi negoziali  
contro i fatti di bancarotta  
pre-fallimentare

CONTRASTO ALLELUSIONE  
E ALL'ABUSO DEL DIRITTO  
NELL'ORDINAMENTO  
TRIBUTARIO

*Le Riviste Iperestuali* - Direttori

G. Bonilini - M. Confortini - M. Franzoni - C. Granelli  
G. Vettori - A. Zaccaria

*Obbligazioni e Contratti* - Direzione scientifica

F. Addis - M. Confortini - C. Granelli - G. Vettori



# Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento tributario

**Giuseppe Corasaniti**

*Professore associato di Diritto tributario*

## » SOMMARIO

1. Introduzione – 2. Il contrasto all'elusione nella legislazione e nella giurisprudenza italiana – 3. L'abuso del diritto come clausola antielusiva generale nell'elaborazione giurisprudenziale – 4. L'(in)applicabilità delle sanzioni amministrative in caso di elusione fiscale ed abuso del diritto – 5. La rilevanza penale dell'elusione fiscale e l'irrelevanza penale dell'abuso del diritto nell'orientamento giurisprudenziale

## 1. Introduzione

**L**e società hanno diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che permetta di ridurre lecitamente l'obbligazione tributaria. Negli ultimi anni si è consolidata la giurisprudenza della Corte di Cassazione che fissa il limite del divieto dell'abuso del diritto in materia tributaria, la cui fonte trae origine dall'art. 53 Cost. recante il principio di capacità contributiva, al fine di contrastare le operazioni societarie il cui scopo determinante sia il conseguimento di un risparmio fiscale indebito. Tuttavia

la Suprema Corte ha chiarito che l'applicazione del principio dell'abuso del diritto deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività d'impresa.

Il presente contributo fornisce un quadro ricostruttivo del contrasto all'elusione fiscale nel rispetto della libertà economica dell'imprenditore, pur nella consapevolezza della necessità di codificare il divieto dell'abuso del diritto tributario con l'osservanza delle garanzie procedurali per il contribuente, oggi previste dalla clausola antielusiva di cui all'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600/1973.

## 2. Il contrasto all'elusione nella legislazione e nella giurisprudenza italiana

**C**ome noto, è *communis opinio* che l'elusione fiscale occupi uno spazio intermedio tra risparmio legittimo (o lecito)

d'imposta ed evasione. I tratti essenziali del fenomeno dell'elusione fiscale risultano con maggiore evidenza se apprezzati in contrapposizione a quelli propri del fenomeno dell'evasione fiscale. Il contribuente, generalmente, commette evasione fiscale perché non dichiara il presupposto dell'imposta. Evasione significa violazione diretta di norme fiscali. Ciò che può avvenire tanto attraverso condotte puramente omissive (omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, omessa fatturazione di corrispettivi, ecc.), quanto attraverso condotte commissive (annotazione di fatture per operazioni inesistenti, intestazione di redditi a soggetti fittiziamente interposti per attenuare la progressività delle aliquote Irpef, ecc.). Tali condotte sono punite espressamente con sanzioni amministrative e/o penali.

L'elusione fiscale non è «violazione», ma «aggiramento» di precetti fiscali. È un comportamento formalmente conforme alle norme (norme impositive o norme di favore), ma non alla loro *ratio*; l'elusione realizza un «risparmio fiscale» e non è giustificata da valide ragioni extrafiscali. In tal modo il contribuente evita in radice il perfezionarsi del presupposto del tributo. In altri termini, mentre con l'evasione si sottrae al fisco un reddito tassabile già maturato, con l'elusione si evita, attraverso architetture contrattuali *ad hoc*, vere ed effettive, che un elemento economico si manifesti come imponibile, ovvero si modifica il regime fiscale, per così dire, naturale di quello stesso elemento, prima che venga a sussistere<sup>(1)</sup>.

L'elusione, insomma, è posta in essere con strumenti leciti, mentre l'evasione appartiene all'area dell'illecito.

Non vi è elusione se il contribuente consegue un risparmio fiscale legittimo. La stessa relazione governativa allo schema

<sup>(1)</sup> In dottrina *ex multis* LOVISOLO, *Evasione ed elusione tributaria*, in *Enc. giur.*, XII, Roma, 1989, 1 ss.; CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Digesto comm.*, Agg., Torino, 2007, 371; F. GALLO, *Elusione risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Giur. comm.*, 1989, I, 377; *Elusione ed abuso del diritto tributario*,

*Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, a cura di G. Maisto, in *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, n. 4, Milano, 2009.

di decreto legislativo che ha introdotto l'art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973 ha affermato che la norma antielusiva «non può quindi vietare la scelta, tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità, di quello fiscalmente meno oneroso». Anche la Corte di Cassazione<sup>(2)</sup> ha riconosciuto che, in linea di principio, i contribuenti sono liberi, nell'esercizio della loro autonomia negoziale, di seguire, tra più alternative, quella fiscalmente meno onerosa. La Corte di Giustizia Europea ha affermato che quando un soggetto passivo ha la scelta tra due operazioni, non è obbligato a scegliere quella che implica un maggior carico fiscale, ma ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale<sup>(3)</sup>.

Prima del famoso trittico di sentenze della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, del 23.12.2008, n. 30055, n. 30056 e n. 30057, si riteneva pacifico che nell'ordinamento fiscale italiano non ci fosse una norma generale anti-elusione nella recente giurisprudenza in tema di abuso del diritto. In specie, non lo era quella contenuta nella versione originaria dell'art. 10, 1° co., l. 29.12.1990, n. 408 e parimenti non lo era quella derivante dalla sua riformulazione, operata per effetto dell'art. 28, l. 23.12.1994, n. 724. Allo stesso modo non era considerata tale neppure quella dettata nell'art. 37 bis, d.p.r. 29.9.1973, n. 600, dato il catalogo tassativo contenuto nel suo 3° co., delle operazioni a cui può essere applicata e considerata la sua operatività, ristretta al solo settore delle imposte sui redditi<sup>(4)</sup>.

Va poi notato che il legislatore, conformemente a quanto previsto in altri ordinamenti, ha disposto che rispetto alle fattispecie tipizzate la condotta è elusiva soltanto quando non sussistono valide ragioni economiche ed è posta in essere per pure ragioni di economia fiscale.

In termini sistematici e schematici, prima delle sentenze sull'abuso del diritto, si poteva sostenere che: i) l'ordinamento giuridico italiano fosse basato sul principio della libertà negoziale e quello fiscale, che del primo è una delle componenti, fosse basato sul principio di legalità; ii) conseguentemente, i privati erano liberi di regolare negozialmente i loro interessi (la fiscalità non può alterare la struttura e la funzione dei negozi giuridici liberamente stipulati tra le parti e può assoggettare ad imposizione, nei modi stabiliti dalla legge, solo gli atti individuati come imponibili dalla legge stessa); iii) per differenza, non erano imponibili e/o non erano fiscalmente sindacabili gli atti e le forme negoziali non specificamente considerati dal-

la legge fiscale agli effetti dell'imposizione; iv) la dialettica tra libertà e legalità poteva tuttavia essere «bloccata», a tutela dell'interesse erariale, con norme anti-elusione. Le norme di questo tipo, essendo norme fiscali, non possono essere interpretate in senso analogico, dato che, quando non presentano espressamente carattere generale, sono norme eccezionali.

L'art. 1344 c.c., infatti, prevede che è nullo, per illiceità della causa, il contratto che «costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa». Tale articolo non si applica ai contratti che eludono norme fiscali, perché le norme imperative alle quali si riferisce l'art. 1344 c.c. sono le norme civilistiche proibitive, le norme, cioè, che vietano il compimento di determinati negozi. Ciò, vieppiù, è confermato dall'art. 10 dello «Statuto dei diritti del contribuente», ove si prevede che «Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto». Sono le norme civilistiche che stabiliscono se un negozio possa essere o non possa essere stipulato; le norme fiscali operano su un altro piano, disciplinando esclusivamente le conseguenze fiscali dei contratti (assunti come dati di fatto e non da esse disciplinati). Perciò

le norme tributarie non sono comprese tra le norme imperative cui si riferisce l'art. 1344 c.c. e l'aggiornamento di norme fiscali non rende illecita la causa del negozio. In tal senso si è pronunciata anche la Suprema Corte di Cassazione, la quale ha statuito che le norme tributarie sono inderogabili ma non imperative perché non hanno carattere proibitivo<sup>(5)</sup>.

L'art. 37, 3° co., d.p.r. n. 600/1973, così come novellato dal d.l. n. 69/1989, dispone che «in caso di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona». È questa una norma di natura procedimentale, mirata a consentire al fisco il superamento di situazioni di mera apparenza, vale a dire di situazioni possessorie fittizie, così da imputare il reddito all'effettivo possessore. Si tratta quindi di una norma che conferisce all'Amministrazione finanziaria il potere di superare i negozi simulati direttamente in fase di accertamento, senza che si possa opporre da parte del

<sup>(2)</sup> Cass., 29.9.2006, n. 21221, in *Dir. e prat. trib.*, 2007, II, 273, con nota di LOVISOLO, *Il principio di matrice comunitaria dell'«abuso» del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della suprema corte*; e in *Giur. it.*, 2008, I, 297, con nota di GIANONCELLI, *Contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte sui redditi e divieto comunitario di abuso del diritto*.

<sup>(3)</sup> Cfr. C. Giust. CE, 21.2.2008, causa C-425/06, Part Service Srl, punto 47, in *Giur. it.*, 2008, 1817, con nota di GIANONCELLI, *In tema di abuso del diritto comunitario*; in *Dir. e prat. trib.*, 2008, II, 627, con nota di ATTARDI, *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*; e ivi, 1185, nota di IMBRENDA, *Leasing di autoveicoli e frazionamento «abusivo»*; in *Riv. dir. tributaria*, 2008, 103, con nota di LIPRINO, *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service*; e ivi, 252, nota di POGGIOLI, *Il modello comunitario della «pratica abusiva» in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative e interpretative nazionali*; in *Corriere trib.*, 2008, 1457, con nota di CAMMILLERI e D'ACQUISTO, *Il vantaggio fiscale come «scopo essenziale» rende l'operazione elusiva*; in *Rass. trib.*, 2008, 859, con nota di ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*; e in *Riv. giur. tributaria*, 2008, 750, con nota di CENTORE, *Lo «spettro» dell'abuso*

sulle operazioni soggette ad IVA; conforme, successivamente, Cass., 21.1.2011, n. 1372, in *Resp. civ.*, 2011, 518, con nota di FANTETTI, *L'esercizio della libertà economica non può essere limitato per ragioni fiscali*; in *Riv. notariato*, 2011, 622; in *Dir. e prat. trib.*, 2011, II, 245, con nota di PROCOPIO, *L'ormai improcrastinabile soluzione legislativa dell'abuso del diritto*; e ivi, 733, nota di A.E. MARTINO, *Note critiche in tema di abuso del diritto*; in *Riv. giur. tributaria*, 2011, 287, con nota di BASILAVECCHIA, *L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto*; in *Corriere trib.*, 2011, 673, con nota di STEVANATO, *Ancora un'accusa di elusione senza «aggiornamento» dello spirito della legge*; in *Riv. dir. tributario*, 2011, 95, con nota di CARACCIOLI, *Nuovo indirizzo cautelativo sull'«abuso del diritto» e conseguenze sull'obbligo di denuncia penale*; e in *Obbl. e contr.*, 2012, 100, con nota di L. CAPO, *Elusione fiscale e libertà economica: la ristrutturazione societaria*.

<sup>(4)</sup> Estesa anche all'imposta di registro dall'art. 53 bis, d.p.r. n. 131/1986. Tale norma, inserita dall'art. 35, 24° co., lett. a, d.l. n. 223/2006, dispone che «le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600» – e quindi anche l'art. 37 bis – trovano applicazione «anche ai fini dell'imposta di registro».

<sup>(5)</sup> Cass., 3.9.2001, n. 11351, in *Giur. it.*, 2002, 1102; e in *Corriere giur.*, 2002, 349, con nota di G. ESPOSITO, *Qualificazione del contratto a fini fiscali e nullità per violazione di norme tributarie*.

contribuente la necessità di una preliminare impugnazione dei contratti di fronte al giudice ordinario. L'ipotesi di interposizione fittizia si verifica quando il titolare interpone tra sé e la fonte produttiva del reddito un soggetto diverso, con l'intesa che la posizione di titolare della fonte reddituale in capo a tale diverso soggetto è costituita solo per creare un'apparenza nei confronti dei terzi. In tale situazione, quindi alla «titolarità apparente» del reddito (o della sua fonte produttiva) non corrisponde una «titolarità effettiva» a causa della simulazione del trasferimento delle attività produttive di reddito.

Nel caso di interposizione fittizia assume rilevanza il rapporto dissimulato che fa capo all'interponente. Tuttavia, per recuperare a tassazione il rapporto dissimulato, è necessario fornire, anche in via presuntiva, la prova della simulazione. La dottrina maggioritaria e la giurisprudenza sono concordi nell'affermare che l'art. 37, 3° co., d.p.r. n. 600/1973 si applichi alle sole ipotesi di interposizione fittizia, e cioè simulata, nel possesso del reddito, non potendo, invece, trovare applicazione nel caso in cui si verifichi un effettivo trasferimento della fonte produttiva del reddito. Ciò è stato chiarito proprio dalla Suprema Corte, la quale ha spiegato che la norma «inequivocabilmente si occupa della interposizione fittizia... e non anche della interposizione reale, ove la forma e la sostanza coincidono, e si può porre soltanto un problema di validità ed efficacia dell'atto determinativo della variazione soggettiva nella titolarità del bene»<sup>(6)</sup>.

Anche nelle successive sentenze della Corte di Cassazione viene, tra l'altro, ricordato come l'art. 37, 3° co., d.p.r. n. 600/1973 non possa assolutamente assurgere a ruolo di clausola generale antielusiva o antiabuso e che il suo ambito di applicazione è strettamente limitato alle sole ipotesi di interposizione personale fittizia nella percezione del reddito e non possa conseguentemente applicarsi ad ipotesi di interposizione reale o ad altre differenti ipotesi di simulazione<sup>(7)</sup>. Tale principio di diritto è stato confermato nella più recente sentenza del 15.11.2011, n. 8671, secondo cui l'art. 37, 3° co., d.p.r. n. 600/1973 si occupa di interposizione fittizia in senso proprio – caratterizzata dalla divaricazione fra situazione esteriore e situazione sostanziale, rispettivamente riferibili all'interposto ed all'interponente – e non anche del caso dell'«interposizione reale», ove la forma e la sostanza coincidono, in guisa che si può porre soltanto un problema di validità ed

efficacia dell'atto negoziale determinativo della variazione soggettiva nella titolarità del bene<sup>(8)</sup>.

### 3. L'abuso del diritto come clausola antielusiva generale nell'elaborazione giurisprudenziale

È solo a partire dal 2005 che la Corte di Cassazione effettua un vero e proprio revirement rispetto alle posizioni che sino ad allora aveva espresso in tema di elusione fiscale. Tutto ebbe inizio nel tritico di sentenze del 21.10.2005, n. 20398, 26.10.2005, n. 20816 e 14.11.2005, n. 22932. Tali sentenze, pur riguardando differenti operazioni finanziarie, il c.d. «dividend washing» e il c.d. «dividend stripping» (o usufrutto azionario), sono profondamente legate tra loro, nell'essenza, per due ordini di motivi. In primo luogo perché tali operazioni rappresentano – o forse è più corretto dire rappresentavano, all'epoca dei fatti – pratiche largamente utilizzate, sin dagli anni ottanta, allo scopo di minimizzare il carico fiscale. L'obiettivo era realizzato «aggirando» la norma tributaria che disciplinava l'istituto del credito di imposta sui dividendi. In secondo luogo perché con tali sentenze la sezione tributaria della Suprema Corte, mutando completamente il proprio precedente orientamento (rappresentato dalle sentenze 3.4.2000, n. 3979 e 7.3.2002, n. 3345), pur ricorrendo a differenti e del tutto «inaspettate» soluzioni giuridiche, ha affermato, anche se implicitamente ed indirettamente, la sostanziale illiceità di tali operazioni. La Corte di Cassazione, infatti, posta di fronte all'assenza, all'epoca dei fatti in contestazione, di adeguati strumenti normativi di contrasto di tali forme di elusione<sup>(9)</sup>, ha pensato di adottare soluzioni «a sorpresa»: mentre nelle sentenze n. 20398 e n. 22932 la Corte ha concluso riconoscendo la nullità radicale per difetto di causa dei negozi collegati attraverso cui è realizzato il c.d. «dividend washing» e il c.d. «dividend stripping», nella sentenza n. 20816, relativamente ad un'operazione di usufrutto azionario, la Corte ha invece ipotizzato un'ipotesi di simulazione relativa o di frode alla legge ex art. 1344 c.c. Solo successivamente, con la sentenza Halifax della Corte di Giustizia, si è andato affermando anche nel nostro ordinamento il principio dell'abuso del diritto.

Nella sentenza Halifax del 21.2.2006 la Corte di Giustizia ha statuito che il soggetto passivo Iva non ha il diritto di detrarre l'imposta assolta a

in tema di elusione-evasione; in *Rass. trib.*, 2006, 309 ss., con nota di STEVANATO, *Le "ragioni economiche" nel dividend washing e l'indagine sulla "causa concreta" del negozio: spunti per un approfondimento*; e in *Giur. it.*, 2007, 867, con nota di S. SORRENTINO, *Dividend washing, causa "concreta" del contratto, contratti collegati e nullità per mancanza di causa*; Cass., 14.11.2005, n. 22932, in *Obbl. e contr.*, 2006, 310, con nota di G. CORASANITI, *op. cit.*; in *Riv. dir. tributario*, 2006, II, 690, con nota di F.M. GIULIANI, *op. cit.*; in *Riv. giur. tributaria*, 2006, 212, con nota di BEGHIN, *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*; in *Giur. it.*, 2006, 1077; e in *Riv. commercialisti*, 2007, 977, con nota di L. VENTURA, *L'utilizzo d'ufficio di istituti di diritto civile da parte del giudice tributario*.

<sup>(6)</sup> Per una compiuta analisi della disposizione *de qua* si rinvia al contributo di PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000; nonché F. GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. e prat. trib.*, 1992, I, 1761. Di recente A. FEDELE, *Assetti negoziali e "forme di impresa" tra opponibilità simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. tributario*, 2010, I, 1093 ss.; FRANSONI, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corriere trib.*, 2011, 13.

<sup>(7)</sup> Solo successivamente fu introdotto l'art. 14, co. 6 bis, t.u.i.r. (ora soppresso), il quale aveva disposto che non è attribuito il credito di imposta a coloro che avevano acquistato titoli da un fondo comune o da una Sicav, dopo la delibera di distribuzione dei dividendi.

<sup>(6)</sup> Cfr. Cass., 26.1.2000, n. 3979, in *Rass. trib.*, 2000, II, 917, con note di E. NUZZO, *Il dividend washing tra la cessione temporanea di titoli azionari e dell'usufrutto su azioni*; e PICCONE FERRAROTTI, *Sull'applicabilità dell'art. 37, comma 3, del d.p.r. n. 600 del 1973 al cosiddetto dividend washing*; e ancora *ivi*, 1272, note di Dus, *"Dividend washing", Corte di Cassazione e profili di illegittimità della tesi del Se.C.I.T.*; e di PAPARELLA, *Primi punti fermi della Cassazione sull'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973*; in *Fisco*, 2000, 10319, con nota di DI GIACOMO, *La Cassazione conferma la non elusione per i "dividend washing"*; in *Dir. e prat. trib.*, 2000, II, 1346, con nota di BARDINO, *Dubbi di incostituzionalità sulla disciplina degli ammortamenti finanziari dei beni gratuitamente devolvibili*; in *Foro it.*, 2000, I, 1460; in *Giur. imposte dirette*, 2000, 550, con nota di ASTOLFI, *Dividend washing, interposizione reale e frode alla legge*; e in *Giur. it.*, 2000, 1753, con nota di G. ZOPPINI, *Annotazioni sul regime fiscale proprio delle operazioni di "dividend washing"*; conformi, successivamente, Cass., 3.9.2001, n. 11351, *cit.*; Cass., 7.3.2002, n. 3345, in *Foro it.*, 2002, I, 1702; e in *Giur. imposte dirette*, 2002, 857.

<sup>(7)</sup> Cfr. Cass., 21.10.2005, n. 20398, in *Dir. e giustizia*, 2005, 43, 21, con nota di PLACIDO, *Contrordine: illecito il dividend washing. Se gli ermellini anticipano la Finanziaria*; in *Obbl. e contr.*, 2006, 302, con nota di G. CORASANITI, *La nullità dei contratti come strumento di contrasto delle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*; in *Riv. dir. tributario*, 2006, II, 690, con nota di F.M. GIULIANI, *Su talune categorie privatistiche, evocate da tre pronunce del supremo collegio*

monte quando vengono poste in essere operazioni che, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurano un vantaggio fiscale la cui concessione è contraria all'obiettivo perseguito da quelle disposizioni ed hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale<sup>(10)</sup>.

La nostra Corte di Cassazione, successivamente a tale sentenza, abbandonò i concetti civilistici di nullità e frode alla legge e con la sentenza 29.9.2006, n. 21221, chiarì che «il principio secondo cui non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti che costituiscono "abuso di diritto" trova applicazione in tutti i settori dell'ordinamento tributario e dunque anche nell'ambito delle imposte dirette».

In sostanza, i giudici della S.C. sono giunti ad affermare che «in tema di imposte sul reddito d'impresa, l'esame delle operazioni poste in essere dall'imprenditore, ai fini del riconoscimento del diritto alla deduzione per gli oneri economici costituiti da minusvalenze, dev'essere compiuto anche alla stregua del principio, desumibile dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni che, seppur realmente volute ed immuni da invalidità, risultino, da un insieme di elementi obiettivi, compiute essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Tale principio, che non esclude l'operatività del principio di legalità né la liceità di comportamenti volti a minimizzare il carico fiscale, trova applicazione anche nel giudizio di cassazione, quale norma di diritto comunitario che impone la disapplicazione delle norme interne con esso eventualmente contrastanti, nonché in riferimento al periodo anteriore all'entrata in vigore dell'art. 37 bis, d.p.r. 29.9.1973, n. 600, introdotto dall'art. 7, d.lg. 8.10.1997, n. 358, rappresentando, pur in mancanza di una clausola generale antielusiva, all'epoca non configurabile nell'ordinamento fiscale italiano, un canone interpretativo del sistema, che comporta il disconoscimento del diritto alla deduzione per oneri derivanti da meccanismi elusivi. Esso prescinde dall'accertamento della simulazione o del carattere fraudolento dell'operazione, imponendo di valutare quest'ultima nella sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, inidonee a fornire una spiegazione alternativa dell'operazione rispetto al mero risparmio fiscale, e tali quindi da potersi considerare manifestamente

inattendibili o assolutamente irrilevanti rispetto alla predetta finalità».

La Corte, infine, delinea una nuova applicabilità del concetto di abuso, riferendola a tutte «le operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale», attribuendo l'onere della prova dell'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti, di carattere non meramente marginale o teorico, al contribuente.

Con il principio dell'abuso del diritto, la Corte di Cassazione supera il problema del riferimento alla natura fittizia o fraudolenta dell'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione. Né comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso.

In proposito, successivamente, la Suprema Corte, nella sentenza 4.4.2008, n. 8772, afferma il principio secondo cui, in forza del diritto comunitario, e precisamente con la sentenza «Halifax», «non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano "abuso del diritto", cioè che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale, deve estendersi a tutti i settori dell'ordinamento tributario, e dunque anche all'ambito delle imposte dirette, prescindendosi dalla natura fittizia o fraudolenta della operazione; ed incombe sul contribuente la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti con carattere non meramente marginale o teorico»<sup>(11)</sup>.

La dottrina aveva criticato questo approccio della Suprema Corte ritenendolo un abuso dell'«abuso»<sup>(12)</sup>, in quanto il principio di abuso non potrebbe avere fondamento, quantomeno per le imposte dirette, nei principi stabiliti dal Trattato Ce giacché in materia di imposte dirette gli Stati membri hanno una competenza esclusiva. In questi termini, la questione appariva evidente: i giudici nazionali saranno vincolati all'interpretazione ed applicazione delle norme in materia Iva, ma non per quanto attiene alle materie che non rientrano nell'ambito comunitario, quali le imposte dirette. Sin dall'introduzione di tale principio si ritenne opportuno prevedere con un intervento legislativo la creazione di una clausola generale dell'ordinamento tributario.

munitario; in *Corriere trib.*, 2008, 1777, con nota di BEGHIN, *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto"*. In senso conforme, successivamente, cfr. Cass., 21.4.2008, n. 10257, in *Corriere trib.*, 2008, 1799; e in *Riv. dir. tributario*, 2008, II, 448, con nota di BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*, cit.; Cass., 17.10.2008, n. 25374, in *Giur. it.*, 2009, 503; in *Boll. Trib. informaz.*, 2008, 1766, con nota di FICARI, *Elusione ed abuso del diritto comunitario tra "diritto" giurisdizionale e certezza normativa*; in *Dir. e prat. trib.*, 2008, II, 913, con nota di PROCOPIO, *Elusione (od abuso del diritto)*, cit.; in *Corriere trib.*, 2008, 3866, con nota di CENTORE, *Abuso del diritto generalmente applicabile nell'iva e nell'imposizione diretta*; in *Obbl. e contr.*, 2008, 1048; in *Riv. commercialisti*, 2009, 163, con nota di MAINARDI, *Elusione tributaria: la Corte di cassazione fa il punto*; e in *Giust. civ.*, 2009, I, 1686.

<sup>(12)</sup> Ex multis si veda Zizzo, *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *Riv. giur. tributaria*, 2008, 465 s.

<sup>(10)</sup> Cfr. C. Giust. CE, 21.2.2006, causa C-255/02, Halifax, in *Rass. trib.*, 2006, 1040, con nota di PICCOLO, *Abuso del diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*; in *Riv. giur. tributaria*, 2006, 385, con nota di SANTI, *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'Iva*; e in *Riv. dir. tributario*, 2007, IV, 3, con nota di PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia europea in tema Iva*.

<sup>(11)</sup> Cass., 4.4.2008, n. 8772, in *Giur. it.*, 2008, 2084; in *Riv. giur. tributaria*, 2008, 695, con nota di ORSINI, *L'abuso del diritto rende l'atto inefficace: sul contribuente l'onere della prova contraria*; in *Riv. dir. tributario*, 2008, II, 448, con nota di BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*; in *Rass. trib.*, 2008, 776, con nota di G. STANCATI, *Il dogma comunitario dell'abuso della norma tributaria*; in *Dir. e prat. trib.*, 2008, II, 913, con nota di PROCOPIO, *Elusione (od abuso del diritto): la Corte di cassazione si allinea all'orientamento co-*

Successivamente

la Suprema Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, ha superato questa obiezione desumendo l'esistenza, nel nostro ordinamento, di una clausola generale antielusiva, non scritta, dai principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione<sup>(13)</sup>.

Le Sezioni Unite della Suprema Corte dichiarano apertamente «di dover aderire all'indirizzo di recente affermato nella giurisprudenza della Sezione tributaria (si veda, da ultimo, Cass. nn. 10257/2008 e 25374/2008), fondato sul riconoscimento dell'esistenza di un generale principio antielusivo; con la precisazione che la fonte di tale principio, 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... I principi di capacità contributiva... e di progressività dell'imposizione» di cui all'art. 53 Cost. costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi per cui «non può non» (quindi deve) «ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale»: «né», si è aggiunto, «siffatto principio può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali».

In tali sentenze, inoltre,

la Suprema Corte si è sganciata definitivamente dalla disciplina civilistica: tali pronunce non rilevano una patologia negoziale che incida sugli effetti civilistici, portando all'estrema conseguenza della nullità dei contratti, ma riconoscono al fenomeno elusivo una rilevanza puramente tributaria, attraverso la mera

inopponibilità degli effetti fiscali dei contratti all'Amministrazione finanziaria.

Le critiche al principio dell'abuso del diritto non hanno tardato a manifestarsi giacché desumere un principio generale di abuso del diritto dalle norme costituzionali è un procedimento interpretativo quantomeno improprio. Le norme costituzionali sono norme-parametro, esprimono principi ai quali il legislatore deve conformarsi, costituiscono i parametri in base ai quali giudicare la costituzionalità delle stesse norme. Esse non possono essere perciò considerate il fondamento diretto di concreti rapporti fiscali, ma possono soltanto far ritenere che la mancanza di una clausola generale antielusiva costituisca, nel nostro ordinamento, una lacuna alla quale il legislatore dovrebbe porre rimedio.

Con le successive sentenze la Corte di Cassazione ha parzialmente mitigato tale principio statuendo dapprima (Cass. n. 1465/2009) che un'operazione economica, «oltre allo scopo di ottenere vantaggi fiscali, può perseguire diversi obiettivi, di natura commerciale, finanziaria, contabile ed integra gli estremi del comportamento abusivo qualora e nella misura in cui tale scopo si ponga come elemento predominante ed assorbente della transazione, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico in cui la transazione stessa viene posta in essere, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove quelle operazioni possono spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta. È onere dell'Amministrazione finanziaria – non solo – prospettare il disegno elusivo a sostegno delle operate rettifiche, ma – anche – le supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici rinvenute come irragionevoli in una normale logica di mercato, se non per pervenire a quel risultato di vantaggio fiscale; così come incombe al contribuente allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustificano operazioni così strutturate»<sup>(14)</sup>.

Nel caso concreto, i giudici di legittimità avevano rinvenuto, nelle operazioni poste in essere, ragionevoli mezzi per il gruppo, con cui assicurarsi maggiore competitività sul mercato, grazie ai prezzi di rivendita più bassi. Pertanto, se si fosse accolta la tesi dell'Amministrazione finanziaria, sicuramente si sarebbe leso il diritto alla libertà all'iniziativa economica, di cui all'art. 41 Cost.

Più di recente la Corte di Cassazione nella sentenza n. 1372/2011 ha chiarito che l'applicazione del principio dell'abuso del diritto deve essere guidata da una particolare cautela «essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività di impresa»<sup>(15)</sup>. La Corte individua, in negativo, il carattere abusivo di

<sup>(13)</sup> Cfr. Cass., S.U., 23.12.2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Obbl. e contr.*, 2009, 212, con nota di G. CORASANITI, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*; in *Giust. civ.*, 2009, I, 1873; in *Riv. giur. tributaria*, 2009, 216, con nota di LOVISOLO, *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle «valide ragioni economiche» tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*; in *Corriere trib.*, 2009, 415, con nota di LUPI e STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*; in *Rass. trib.*, 2009, 475, con note di CANTILLO, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*; e ZIZZO, *Clausola antielusiva e capacità contributiva*; in *Corriere giur.*, 2009, 293, con nota di FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*; in *Dir. e prat. trib.*, 2009, II, 213, con nota di G.

CORASANITI, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*; conforme, successivamente, *ex multis*, Cass., 9.12.2009, n. 25726, in *Rep. Foro it.*, 2009, *Tributi in genere*, 1340.

<sup>(14)</sup> Cass., 21.1.2009, n. 1465, in *Dir. e prat. trib.*, 2009, II, 213, con nota di G. CORASANITI, *op. ult. cit.*; in *Corriere trib.*, 2009, 829, con nota di BEGHIN, *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti fisco-contribuente*; in *Riv. giur. tributaria*, 2009, 220, con nota di LOVISOLO, *op. ult. cit.*; in *Riv. dir. tributario*, 2009, II, 407, con nota di BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra fisco e contribuente*; e *ivi*, 2009, III, 69, nota di CARACCIOLI, *Note di carattere penal-tributario a margine della questione dell'«abuso del diritto»*; e in *Dialoghi trib.*, 2009, 300, con nota di MANZITTI, LUPI, DUS, FRANSONI, *Elusione fiscale e imbarazzi giurisprudenziali*.

<sup>(15)</sup> Cfr. Cass., 21.1.2011, n. 1372, cit. Per un'analisi delle ultime sentenze

un'operazione, che 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». Inoltre, si specifica che tale principio del divieto di abuso del diritto si rivela inapplicabile nelle ipotesi in cui gli Uffici, nelle proprie contestazioni, non abbiano allegato il «risparmio fiscale» tratto dal contribuente dalle contestate «operazioni commerciali» poste in essere e non abbiano dimostrato che l'operazione realizzata dall'impresa appare economicamente irrazionale. Anche in precedenza la Corte di Cassazione nella sentenza n. 8772/2008 aveva riconosciuto che non può essere preclusa al soggetto passivo la possibilità di scegliere la via fiscalmente meno onerosa tra quelle che l'ordinamento gli consente purché, ovviamente, il soggetto stesso rispetti le modalità previste dal sistema. Nonostante le maggiori cautele richiamate dalla più recente Cassazione, è sempre maggiore l'esigenza di un intervento da parte del legislatore.

In dottrina si fa notare che il nuovo orientamento della Suprema Corte sembra aver abbandonato la tendenza a vedere in ogni forma di risparmio fiscale un abuso, in favore, dunque, di una maggiore libertà di pianificazioni e strategie fiscali d'impresa<sup>(16)</sup>. Tale scelta si fonda sulla volontà di ridare la giusta importanza alla logica del mercato, cosicché dovrà escludersi l'abusività di operazioni che costituiscono scelte di mera organizzazione o di miglioramento strutturale e funzionale all'impresa. In definitiva, la sentenza della Corte di Cassazione n. 1372/2011 assume rilevanza perché ha consolidato la tesi per cui esiste un «legittimo risparmio d'imposta», che, in quanto tale, non può essere tacciato di elusione per il solo fatto che abbia portato ad un minor gettito fiscale.

Da ultimo la sentenza della Cassazione 12.5.2011, n. 10383, ha chiarito una volta di più il confine tra lecito risparmio fiscale derivante dall'applicazione di un'agevolazione e l'abuso del diritto delimitando la nozione di «beneficio fiscale indebito»<sup>(17)</sup>. I Giudici hanno correttamente rilevato che, nel caso di specie, il perseguimento del risparmio fiscale concesso dal legislatore ad un insediamento produttivo nelle zone svantaggiate (per le quali all'epoca dei fatti era prevista l'esenzione decennale da Irpeg e Ilor) costituisce scopo lecito dell'attività di costituzione di quell'insediamento e di produzione nonché del conseguente commercio del prodotto ottenuto. Tale beneficio fiscale costituisce un diritto attribuito consapevolmente dal legislatore al contribuente beneficiario; pertanto, la mera costituzione di iniziative produttive incentivate non può mai integrare abuso del diritto perché l'esenzione fiscale configura la contropartita incentivante di detta costituzione e non una finalità *contra ius*. Il principio enunciato dalla Corte ha il pregio di delimitare i confini di applicazione dell'abuso, replicando, seppur indirettamente, all'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, che non ha esitato a ricondurre nell'alveo delle fattispecie abusive tutte quelle condotte poste in essere dal contribuente con la finalità di fruire di un'agevolazione fiscale.

della Corte di Cassazione si rinvia, *ex multis*, a Zizzo, *La giurisprudenza in materia di abuso ed elusione nelle imposte sul reddito*, in *Corriere trib.*, 2012, 1019 ss.

<sup>(16)</sup> Cfr. BASILAVECCHIA, *op. loc. cit.*

<sup>(17)</sup> Cass., 12.5.2011, n. 10383, in *Fisco*, 2011, 3505, con nota di TURIS, *Corso fra principio dell'abuso del diritto e disciplina delle agevolazioni fiscali*.

Di recente, inoltre,

sono stati presentati diversi progetti di legge proprio per sopperire alla situazione di incertezza, in materia di abuso, dovuta alla creazione giurisprudenziale di tale figura<sup>(18)</sup>.

Una di queste è la proposta di Maurizio Leo, secondo il quale occorrerebbe procedere ad una modifica dell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600/1973. Il disegno di legge da questi presentato prevede che l'«avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata con avviso di ricevimento, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta medesima, che deve indicare i motivi per cui si reputano applicabili». Si mira, perciò, a rendere obbligatorio, anche in materia di abuso, il contraddittorio, secondo quanto già previsto per gli studi di settore e per il redditometro. In tal caso, tuttavia, si prevede esplicitamente che l'accertamento deve dare conto delle giustificazioni dei contribuenti. Inoltre, affinché possa parlarsi di abuso si prevede la necessità che il risparmio di imposta «indebito» sia realizzato aggirando obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario. La proposta ha l'intento di evitare che al concetto di «soluzione fiscalmente più corretta» corrisponda quello di «fiscalmente più onerosa». Per quanto attiene, poi, all'aspetto sanzionatorio, Maurizio Leo ha fatto riferimento a quanto sostenuto da Augusto Fantozzi, secondo il quale non si dovrebbero escludere le sanzioni di tipo amministrativo ma solo quelle penali.

Sul tema è intervenuto anche il direttore dell'Agenzia delle Entrate, Attilio Befera, per il quale «occorre ragionare su una norma che preveda la sanzionabilità dell'abuso, anche se non a carattere penale. L'onere della prova spetta all'amministrazione perché è insito nell'attività di accertamento. Al contribuente deve spettare la possibilità di portare delle controdeduzioni». Befera, seppur abbia riconosciuto che anche da parte degli uffici dell'Agenzia andrebbero evitati «gli abusi dell'abuso», ha però precisato che «l'amministrazione ha la maturità per far fronte alla nuova situazione e la nuova organizzazione dell'Agenzia è in grado di rispondere in modo corretto e uniforme su tutto il territorio nazionale». Ma, come ricorda Marongiu<sup>(19)</sup>, pur riconducendo l'abuso del diritto ad un principio immanente insito nell'art. 53 Cost., occorre altresì tener presente la necessaria applicazione dell'art. 23 Cost.: «è solo con la mediazione della legge *ex art. 23 Cost.* che il dovere tributario scolpito nell'art. 53 può trovare concreta applicazione».

L'utilizzo di differenti forme giuridiche, la cui scelta è stata rimessa dallo stesso legislatore alla libera iniziativa dei privati, non può essere sindacato dall'interprete, al quale è consentito solo qualificare la fattispecie, ossia verificare la corrispondenza tra fattispecie concreta e tipo astratto, così come gli è consentito verificare se gli interessi concreti perseguiti siano o meno leciti,

<sup>(18)</sup> A tal proposito si veda CRISCIONE, *Abuso del diritto in cerca di legge*, in *Sole 24 Ore*, 1.3.2011.

<sup>(19)</sup> Cfr. MARONGIU, *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, in *Corriere trib.*, 2009, 3631 ss.

ma non gli è consentito sindacare la «apprezzabilità» delle ragioni economiche delle parti, vale a dire i motivi che restano sullo sfondo dell'operazione e che nel diritto civile sono giuridicamente irrilevanti (salvo che essi non siano illeciti)<sup>(20)</sup>.

Per tale ragione, non tutti i comportamenti dei privati sono suscettibili di venire abusati. Laddove, infatti, il comportamento in concreto tenuto si conformi a quello astrattamente previsto dal legislatore, giungendo a combaciare perfettamente con il tipo legale, non potrebbe esservi alcuno spazio per l'abuso. La forma giuridica è genericamente intesa come mezzo attraverso il quale le parti manifestano il loro consenso, ma quando si parla di «abuso della forma giuridica» ci si riferisce alla forma come «tipo», ovvero come un'operazione economica, ricorrente nella vita di relazione, che si è tradotta in un modello normativo, come tale previsto e disciplinato dalla legge<sup>(21)</sup>.

La tipizzazione del contratto da parte del legislatore presuppone a priori l'esistenza di un giudizio di meritevolezza sugli interessi economici che le parti intendono perseguire tramite lo schema negoziale. In presenza, quindi, di contratti tipici, all'interprete non è consentito sindacare la «apprezzabilità» delle ragioni economiche delle parti, vale a dire i motivi che restano sullo sfondo dell'operazione e che nel diritto civile, come detto, sono giuridicamente irrilevanti (salvo che non siano illeciti). La forma legale non sarebbe suscettibile di abuso costituendo essa lo schema giuridico astratto previsto dal legislatore per la realizzazione di interessi di per sé meritevoli di tutela. In altre parole non è possibile in ottica antielusiva dare rilievo esclusivamente al contenuto economico prescindendo dalle costruzioni civilistiche utilizzate dal contribuente, in quanto l'idoneità di un fatto a manifestare capacità contributiva è un giudizio riservato al legislatore e non all'interprete del diritto, che non può mai sostituirsi ad esso; inoltre, l'indagine sulla natura economica di un'operazione, in spregio della forma giuridica prescelta, si trasformerebbe gradualmente in una

ricerca soggettiva sui motivi, piuttosto che una ricerca oggettiva sulla reale capacità economica ad essa sottesa. Inoltre,

la prevalenza del contenuto giuridico su quello economico e, quindi, il diritto del contribuente di scegliere la forma di un contratto anziché un altro per regolare i propri interessi si giustifica in base al riconoscimento, da parte dell'ordinamento tributario, dell'esistenza del diritto alla scelta del comportamento fiscalmente più conveniente<sup>(22)</sup>.

È ben noto, tuttavia, che in ambito civilistico sia la dottrina che la giurisprudenza hanno dato un sempre maggior rilievo alla c.d. «causa in concreto», in cui i motivi individuali, a certe condizioni, vengono fatti rifluire nel concetto di causa<sup>(23)</sup>. In altre parole, se si ha riguardo alla funzione pratica che le parti hanno effettivamente assegnato al loro accordo, devono allora rilevare anche i «motivi», se questi non siano rimasti nella sfera interna di ciascuna parte ma si siano obiettivizzati nel contratto, «divenendo interessi che il contratto è diretto a realizzare»<sup>(24)</sup>.

Sulla base di tale concezione, la causa negoziale andrebbe correttamente identificata con la ragione concreta del negozio, ossia con l'interesse praticamente perseguito dalle parti tramite l'accordo negoziale<sup>(25)</sup>. Per stabilire, dunque, quale sia la giustificazione causale di una determinata operazione economica, nonché la liceità della stessa, «non basta... verificare se lo schema usato dalle parti sia compatibile con uno dei modelli contrattuali ma occorre ricercare il significato pratico dell'operazione con riguardo a tutte le finalità che – sia pure tacitamente – sono entrate nel contratto».

Non può, infine, sottolinearsi come, con riferimento alle ipotesi di collegamento negoziale, è solo la causa così concretamente intesa che è in grado di rilevare la connessione esistente tra la sorte di un contratto e quella dell'altro funzionalmente collegato<sup>(26)</sup>.

<sup>(20)</sup> Nella valutazione normativa del negozio va enfatizzata la differenza tra la causa e i motivi, laddove questi ultimi, individuali ed imponderabili, non si rilevano attraverso il tenore del negozio se non quando vengono in esso dedotti espressamente, sotto forma di patto, riserva o condizione, termine, modo, come elementi puramente accidentali.

<sup>(21)</sup> Così C.M. BIANCA, *Diritto civile*, III, *Il contratto*, Milano, 1987, 446.

<sup>(22)</sup> Così come riaffermato di recente dalla stessa Corte di Cassazione in tema di abuso; in dottrina cfr. A. UCKMAR, *Interpretazione funzionale delle norme tributarie*, in *Dir. e prat. trib.*, 1949, I, 184 ss.; V. UCKMAR, *A proposito dei criteri di interpretazione delle leggi tributarie*, in *Giur. it.*, 1958, I, 1, 1001 ss.

<sup>(23)</sup> Cfr., per un recente e ampio quadro di sintesi, F. ROSSI, *La teoria della causa concreta e il suo esplicito riconoscimento da parte della Suprema Corte*, in *Rass. dir. civ.*, 2008, 569 ss.; ROLLI, *Il rilancio della causa nel contratto: la causa concreta*, in *Contratto e impresa*, 2007, 416 ss.

La sempre più diffusa utilizzazione del concetto è testimoniata da numerosi scritti degli ultimi anni: oltre alle già richiamate note a Cass. n. 20398/2005 di S. SORRENTINO, *op. loc. cit.* e STEVANATO, *op. loc. cit.* (v. retro, nt. 7), cfr. G. ANDREOTTI, *La causa concreta nel giudizio di onerosità e gratuità*, in *Obbl. e contr.*, 2012, 35 ss.; RICCIO, *La natura contrattuale dei verbali di conciliazione giudiziale e la loro impugnabilità per illiceità della causa in concreto*, in *Contratto e impresa*, 2011, 56 ss.; S. PATTI, *Trust, quota di riserva e causa concreta*, in *Fam. pers. succ.*, 2011, 526 ss.; ADILARDI, *Brevi osservazioni in tema di divieto di patto commissorio, causa concreta del contratto e patto marciano*, in *Giust. civ.*, 2011, 1, 1453 ss.; DI BIASE, *La rilevanza della «causa concreta» nella revocatoria fallimentare del pagamento del debito altrui*, in *Contr.*, 2010, 1007 ss.; SPIOTTA, *La «causa concreta» del pagamento da parte del fallito di un debito altrui*, in *Giur. it.*, 2010, 2081 ss.; PAGLIANTINI, *La c.d. risoluzione per causa concreta irrealizzabile*, in *Riv. notariato*, 2010, 1211 ss.; ES. COSTANTINO, *Adempimento di debito altrui, fallimento del solvens e revocatoria al vaglio delle sezioni unite (con chiose su «causa concreta» e vantaggi compensativi nelle operazioni di gruppo)*, in *Foro it.*, 2010, I,

2473 ss.; M. GIULIANO, *Adempimento di debito altrui: la causa concreta quale criterio di individuazione della gratuità od onerosità dell'atto*, in *Nuova giur. comm.*, 2010, I, 755 ss.; C. DI LEO, *Contratto di assicurazione e causa concreta*, *ivi*, 451 ss.; GALATI, *Brevi osservazioni in tema di c.d. «causa concreta» del contratto*, in *Giur. it.*, 2009, 1657 ss.; ID., *Contratto di viaggio all inclusive e «causa concreta»*, in *Contr.*, 2009, 309 ss.; FERRANTE, *Causa concreta ed impossibilità della prestazione nei contratti di scambio*, in *Contratto e impresa*, 2009, 151 ss.; FANTECHI e TOSCHI VESPASIANI, *Mutuo fondiario: contratto «a scopo di garanzia» tra novazione e nullità per difetto di causa concreta*, in *Contr.*, 2008, 1088 ss.; BARBIERA, *Risoluzione per impossibilità sopravvenuta e causa concreta del contratto a confronto*, *ivi*, 791 ss.; IZZI, *Causa in concreto e sopravvenienze nel contratto di viaggio vacanza tutto compreso*, in *Giur. it.*, 2008, 1133 ss.; ROLFI, *Funzione concreta, interesse del creditore ed inutilità della prestazione: la Cassazione e la rielaborazione del concetto di causa del contratto*, in *Corriere giur.*, 2008, 925 ss.; NOCERA, *Collegamento negoziale, causa concreta e clausola di traslazione del rischio: la giustizia contrattuale incontra il leasing*, in *Nuova giur. comm.*, 2008, I, 358 ss.; CUCCOVILLO, *Revoca del sequestro conservativo e scadenza anticipata dell'obbligazione fideiussoria: tra pattuizioni in duriorem causam e mancanza di causa concreta*, *ivi*, 2007, I, 993 ss.; F.M. GIULIANI, *Elusione fiscale, frode alla legge e causa concreta del contratto*, in *Contratto e impresa*, 2007, 455 ss.; BESOZZI, *La causa in concreto del contratto: un vero revirement?*, in *Contr.*, 2007, 1007 ss.; RIMOLDI, *La causa quale ragione in concreto del singolo contratto*, *ivi*, 624 ss.; UNGARI TRASATTI, *La Cassazione sposa la tesi della causa in concreto del contratto*, in *Riv. notariato*, 2007, 184 ss.; BERGAMO, *Brevi appunti su cessione di quote, consenso dei soci e causa concreta*, in *Giur. it.*, 2006, 1832 ss.

<sup>(24)</sup> C.M. BIANCA, *op. cit.*, 450.

<sup>(25)</sup> In tal senso cfr. C.M. BIANCA, *op. cit.*, 452, per il quale «il riferimento alla nozione di causa tipica porta a trascurare la realtà viva di ogni singolo contratto, e cioè gli interessi reali che di volta in volta il contratto è diretto a realizzare al di là del modello tipico adoperato».

<sup>(26)</sup> Cfr. sul punto C.M. BIANCA, *op. cit.*, 454 e 481 ss.

La Suprema Corte, d'altra parte, proprio avendo riguardo alla figura dell'abuso del diritto<sup>(27)</sup>, ha recentemente affermato come la valutazione del giudice in ordine agli atti di autonomia non possa arrestarsi di fronte alla «cornice formale attributiva del diritto»<sup>(28)</sup>, sicché, a tal stregua, la titolarità di una situazione giuridica soggettiva non può mai escludere in astratto che – ad una indagine svolta sotto il profilo degli interessi concretamente perseguiti – l'atto di esercizio del diritto debba qualificarsi abusivo. La tipicità dell'atto, dunque, non consente di predicarne, per ciò stesso, la liceità e di precluderne in via di principio l'assoggettabilità al sindacato giurisdizionale in relazione alla sua giustificazione causale.

Secondo i più recenti sviluppi della giurisprudenza di legittimità<sup>(29)</sup>, pertanto, nel campo del diritto privato l'abuso del diritto è divenuto uno dei criteri di selezione con riferimento al quale «esaminare anche i rapporti negoziali che nascono da atti di autonomia privata, e valutare le condotte che, nell'ambito della formazione ed esecuzione degli stessi, le parti contrattuali adottano»<sup>(30)</sup>.

#### 4. L'(in)applicabilità delle sanzioni amministrative in caso di elusione fiscale ed abuso del diritto

Per mere ragioni di completezza si affronta il tema della sanzionabilità dei comportamenti elusivi, riguardo ai quali un orientamento prevalente esclude l'applicabilità delle sanzioni amministrative muovendo dal presupposto che destinataria dell'art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973 sarebbe solo l'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento e non il contribuente. La disposizione avrebbe pertanto natura procedimentale, come sarebbe peraltro confermato dalla sua collocazione nell'ambito del Titolo IV («Accertamento e controlli») del d.p.r. n. 600/1973 e dai suoi contenuti testuali, dai quali emergerebbe, oltre alla mancanza di ogni riferimento sanzionatorio, che il disconoscimento dei vantaggi tributari è la risultanza di un'iniziativa dell'Ufficio, il quale deve, in base ai co. 2° e 7°, rideterminare le imposte dovute per effetto della disapplicazione dell'operazione elusiva al netto di quelle pagate dal contribuente in base a quest'ultima, con diritto al rimborso di quelle pagate da terzi; nessun obbligo di «autodisco-

noscimento» in sede di dichiarazione potrebbe quindi configurarsi in capo al contribuente. La previsione antielusiva, quindi, andrebbe inquadrata nello schema «norma-potere-fatto» ed il disconoscimento degli effetti fiscali non potrebbe prescindere dalla mediazione dell'attività amministrativa. Laddove si ritenessero applicabili le sanzioni amministrative per i comportamenti c.d. elusivi, verrebbe violato il principio di uguaglianza dell'art. 3 Cost. sostenendo che si devono necessariamente differenziare comportamenti profondamente diversi sul piano del «disvalore» e dell'offensività, quali l'aperta e diretta infrazione della norma fiscale nell'evasione e l'aggiramento di questa nell'elusione. Nel diritto tributario interno, le sanzioni amministrative, previste dagli artt. 2, 1° co., d.lg. n. 472/1997, 1, 2° co., d.lg. n. 471/1997 e 32, 2° co., d.lg. n. 446/1997, puniscono la «violazione» di norme tributarie e non possono quindi essere applicate in caso di «aggiramento» delle norme fiscali.

La giurisprudenza di merito ha costantemente ritenuto che non possano irrogarsi sanzioni amministrative per le contestazioni d'inopponibilità all'Amministrazione Finanziaria delle operazioni che si assumano poste in essere allo scopo esclusivo di conseguire un indebito risparmio d'imposta o per abuso del diritto fiscale proprio per il ricorrere di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, ovvero perché il disconoscimento di eventuali vantaggi conseguiti per mezzo di un comportamento lecito già di per sé rappresenta una sanzione<sup>(31)</sup>.

In tema di abuso del diritto, inoltre, si è anche espressa la Suprema Corte di Cassazione, la quale nella sentenza n. 12042/2009 ha chiarito che

nel caso di violazione di un principio di ordine generale come l'abuso del diritto non possono trovare applicazione le sanzioni essendo in presenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata della norma sanzionatoria<sup>(32)</sup>.

L'orientamento della Suprema Corte, peraltro, non ha fatto altro che applicare in ambito reddituale i principi di derivazione comunitaria già elaborati dalla Corte di Giustizia europea relativamente all'abuso del diritto in ambito Iva. Difatti, nella nota sentenza Halifax, la Corte di Giustizia ha correttamente affer-

<sup>(27)</sup> Fondamentale rimane ancor oggi lo studio di P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, I, 205 ss.; un'indagine chiara e informata è offerta da RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, Milano, 2007; per i più recenti sviluppi della riflessione dottrinale sul punto v. ora il volume collettaneo *Abuso del diritto e buona fede nei contratti*, a cura di Pagliantini, Torino, 2010.

<sup>(28)</sup> Cass., 18.9.2009, n. 20106, in *Guida dir.*, 2009, 40, 38 ss., con nota di PIRRUCCIO, *La buona fede e la correttezza nei rapporti diventano un vero e proprio dovere giuridico*; in *Corriere giur.*, 2009, 1577 ss., con nota di MACARIO, *Recesso ad nutum e valutazione di abusività nei contratti tra imprese: spunti da una recente sentenza della Cassazione*; e *ivi*, 2011, 109 ss., nota di CENINI e GAMBARO, *Abuso di diritto, risarcimento del danno e contratto: quando la chiarezza va in vacanza*; in *Giust. civ.*, 2009, I, 2671 ss.; e *ivi*, 2010, I, 2547 ss., nota di C.A. NIGRO, *Brevi note in tema di abuso del diritto (anche per un tentativo di emancipazione dalla nozione di buona fede)*; in *Contr.*, 2009, 1009 ss., con nota di Ch. ROMEO, *Recesso ad nutum ed abuso del diritto*; e *ivi*, 2010, 11 ss., nota di G. D'AMICO, *Recesso ad nutum, buona fede e abuso del diritto*; in *Giur. comm.*, 2010, II, 828 ss., con nota di DELLI PRISCOLI, *Abuso del diritto e mercato*; e *ivi*, 2011, II, 295 ss., nota di E. BARCELLONA, *Buona fede e abuso del diritto di recesso ad nutum tra autonomia privata e sindacato giurisdizionale*; in *Foro it.*, 2010, I, 85 ss., con nota di AL. PALMIERI e R. PARDOLESI, *Della serie "a volte ritornano": l'abuso del diritto alla riscossa*; in *Vita notarile*, 2010, 229 ss.; in *Danno e resp.*, 2010, 352 ss., con nota di MASTRORILLI, *L'abuso del diritto e il terzo contratto*; in *Obbl. e contr.*, 2010, 172 ss., con nota di M. ORLANDI, *Contro l'abuso del diritto*; in *Giur. it.*, 2010, 556 ss., con nota di MONTELEONE, *Clausola di recesso ad nutum dal contratto ed abuso del diritto*; e di

SCAGLIONE, *Abuso di potere contrattuale e dipendenza economica*; e *ivi*, 809 ss., nota di F. SALERNO, *Abuso del diritto, buona fede, proporzionalità: i limiti del diritto di recesso in un esempio di jus dicere "per principii"*; in *Riv. dir. civ.*, 2010, II, 653 ss., con nota di PANETTI, *Buona fede, recesso ad nutum e investimenti non recuperabili dell'affiliato nella disciplina dei contratti di distribuzione*; in *Riv. dir. econ. tras. e amb.*, 2010, 285 ss., con nota di POMPEI, *L'abuso del diritto è configurabile come principio generale del nostro ordinamento? Note a margine di Cassazione civile sez III, 18 settembre 2009, n. 20106*; e in *Resp. civ. e prev.*, 2010, 354 ss., con nota di A. GENTILI, *Abuso del diritto e uso dell'argomentazione*; in *Rass. dir. civ.*, 2010, 586 ss., con nota di GIORGINI, *Recesso ad nutum secondo ragionevolezza*.

<sup>(29)</sup> Ma, per una più chiara percezione dell'ambigua linea di continuità degli orientamenti giurisprudenziali sul punto, v. i rilievi critici di ADDIS, *Sull'exkursus giurisprudenziale del «caso Renault»*, in *Obbl. e contr.*, 2012, 245.

<sup>(30)</sup> Cass., 18.9.2009, n. 20106, cit.

<sup>(31)</sup> In tal senso, cfr. Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, 18.5.2010, n. 52; Comm. Trib. Prov. Salerno, 1.12.2009, n. 378; Comm. Trib. Reg. Toscana, sez. XXVI, 1.4.2009, n. 26; Comm. Trib. Prov. Vicenza, 28.1.2009, n. 6 e Comm. Trib. Prov. Milano, 13.12.2006, n. 278.

<sup>(32)</sup> Cass., 25.5.2009, n. 12042, in *Boll. Trib. informaz.*, 2009, 1223, con nota di BRIGHENTI, *Abuso del diritto: sì al recupero dell'imposta, no alle sanzioni*; in *Corriere trib.*, 2009, 1992, con nota di MARCHESELLI, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*; in *Dir. e prat. trib.*, 2010, II, 627, con nota di L.R. CORRADO, *Accertamento dei redditi in base alle scritture contabili e percentuali di ricarico*; e in *Giust. civ.*, 2010, I, 1460.

mato che «la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte»<sup>(33)</sup>.

A ciò si aggiunga che le sanzioni non possono comunque essere applicate nel caso di specie anche in base al disposto degli artt. 6, 2° co., d.lg. n. 472/1997 e 10, 3° co., l. 212/2000, posto che innegabilmente, laddove si considerasse legittima la pretesa avanzata dall'Ufficio, non si potrebbe comunque disconoscere il ricorrere delle obiettive condizioni di incertezza richiamate da tale disposizione. A tal riguardo è sufficiente tener presente che il principio dell'abuso del diritto (di derivazione comunitaria, dapprima, e di derivazione costituzionale, poi) non trova alcun tipo di riscontro normativo, rappresentando, peraltro, un principio la cui applicazione è oggetto di forti contestazioni in dottrina. Sempre la Cassazione ha affermato che «il contrasto all'elusione, quando non vi sia condotta fraudolenta, non ha come finalità quella di penalizzare il contribuente che non abbia commesso violazioni, ma quella di garantire l'eguaglianza del trattamento fiscale attraverso la riconduzione al regime loro proprio delle operazioni impropriamente sottratte a tale regime»<sup>(34)</sup>.

Il disconoscimento delle operazioni abusive ed elusive come se fossero operazioni fittizie o inesistenti regge solo quanto agli effetti tributari dell'operazione (disconosciuti sia per le operazioni inesistenti sia per quelle fittizie), ma non quando si discuta di «penalizzare il contribuente che non abbia commesso violazioni». L'elusione fiscale (e l'abuso) non è una violazione di norme specifiche e può solo portare al disconoscimento in sede tributaria delle operazioni per contrasto con i principi generali e con la *ratio* delle disposizioni.

Tuttavia, se tale conclusione può essere considerata pacifica per le ipotesi di abuso del diritto, nel caso di ipotesi tipizzate di elusione fiscale la recente Corte di Cassazione (30.11.2011, n. 25537) ha ritenuto di sanzionarle da un punto di vista amministrativo con le sanzioni previste in caso di dichiarazione infedele. Ne deriva che la dichiarazione presentata senza fare emergere il reddito che si sarebbe prodotto in assenza del comportamento elusivo e senza rideterminare l'imposta conseguentemente dovuta sarebbe di per sé stessa infedele, ai sensi dell'art. 1, 2° co., d.lg. n. 471/1997, con conseguente applicabilità della sanzione amministrativa *ivi* prevista.

Tale conclusione è raggiunta dalla Suprema Corte sulla base dell'art. 1, d.lg. n. 417/1997, il quale non considera «per la applicazione delle sanzioni quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che le voci di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o siano "indebite", aggettivo espressamente menzionato nell'art. 37 *bis*, 1° co., cit.».

### 5. La rilevanza penale dell'elusione fiscale e l'irrilevanza penale dell'abuso del diritto nell'orientamento giurisprudenziale

**T**anto nel fenomeno abusivo del diritto quanto in quello schiettamente elusivo i comportamenti rilevanti consistono

e si esauriscono in comportamenti di per sé leciti e atipici, la rappresentazione dei quali non manifesta alcuno scarto rispetto all'effettività della situazione reale, che come tale non è in alcun modo né occultata né dissimulata, ma compiutamente rilevata, indipendentemente dalla sua qualificazione giuridica.

La categoria dell'abuso del diritto, in quanto principio generale dell'ordinamento, è strutturalmente estranea al mondo del diritto penale per la sua incompatibilità con il fondante principio di legalità.

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, dal quale appunto deriva il divieto di analogia *in malam partem* vigente in materia penale.

Conclusiva appare poi la considerazione che il trattamento sanzionatorio riservato dal legislatore al fatto descritto dall'art. 37 *bis* non consiste in una sanzione criminale, bensì nelle «sanzioni» derivanti dall'inopponibilità. Proprio questo profilo autorizza dunque a ritenere che soltanto l'esistenza di una specifica fattispecie sanzionata penalmente permetterebbe di affermare che l'elusione fiscale può dar luogo a un reato: «lo strumento sanzionatorio, non le materie sottoposte a disciplina, in buona parte comuni ad altri rami del diritto pubblico e privato, individua e contraddistingue il diritto penale nell'ambito dell'ordinamento»<sup>(35)</sup>.

Così la norma incriminatrice della dichiarazione infedele *ex* art. 4, d.lg. n. 74/2000 esige per la sussistenza del fatto punibile il compimento di condotte connotate sul piano oggettivo in termini di illiceità, che il legislatore tipizza nella forma di un'omissione ovvero di una manifestazione fittizia, forme entrambe caratterizzate da una nota di decettività, del tutto assente nei fenomeni dell'abuso del diritto ovvero dell'elusione fiscale<sup>(36)</sup>.

In questo senso si collocano la giurisprudenza e la dottrina maggioritaria che negano ogni rilevanza penale all'elusione fiscale sul rilievo essenziale che essa comprende tutti quei «comportamenti perfettamente regolari da un punto di vista formale, la cui maliziosità si esprime nell'assenza di una valida ragione commerciale o economica dell'operazione e nell'emergere di un esclusivo fine di sottrarsi all'imposizione tributaria»<sup>(37)</sup>.

L'obiettivo dell'elusione viene raggiunto attraverso la strumentalizzazione degli istituti fiscali e degli schemi negoziali, validamente e regolarmente documentati all'amministrazione finanziaria, alla quale non è occultato il benché minimo passaggio. Nell'elusione non vi è alcuna artificiosità del comportamento materiale, ma soltanto della veste giuridica: la piena aderenza tra voluto e realizzato per ciò solo esclude quella manipolazione della realtà esterna tipica dell'elemento decettivo, che è invece necessario per integrare quel «*minimum* di attitudine all'inganno nei confronti del Fisco»<sup>(38)</sup>, che comun-

<sup>(33)</sup> Cfr. C. Giust. CE, 21.2.2006, causa C-255/02, cit.

<sup>(34)</sup> Così Cass., 4.11.2011, n. 22994, in *Riv. giur. tributaria*, 2011, 13.

<sup>(35)</sup> Così C. PEDRAZZI, *Diritto penale*, in *Digesto pen.*, IV, Torino, 1990, 64.

<sup>(36)</sup> In tal senso cfr. F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e*

*fattispecie incriminatrici*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, 451.

<sup>(37)</sup> Così ALESSANDRI, *Elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1990, 1075.

<sup>(38)</sup> Si esprime così la Relazione al d.lg. n. 74/2000.

que deve connotare la condotta del reato di dichiarazione infedele, fattispecie sanzionatoria di comportamenti corrispondenti all'occultamento materiale, prima ancora che giuridico, del fatto imponibile e, dunque, a fatti che sembrano corrispondere a semplici fenomeni di evasione d'imposta.

Nemmeno si può ritenere che le ipotesi di elusione e/o abuso possano essere sanzionate con altre norme previste dal d.lg. n. 74/2000.

Il carattere fittizio delle operazioni e poste contabili di cui il contribuente si avvale per ottenere il vantaggio tributario è richiesto innanzitutto, nell'economia del reato di cui all'art. 2, d.lg. n. 74/2000 (dichiarazione mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e nelle ipotesi del delitto di cui all'art. 8, che rappresenta la fattispecie di cui all'art. 2, vista dal lato dell'emittente.

Analoghi requisiti sono posti a fondamento della fattispecie incriminatrice di cui all'art. 3, d.lg. n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), che punisce la condotta di chi indica in dichiarazione elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi. Il fatto che operazioni reali possano configurare il delitto risulta incompatibile, non solo per il riferimento a elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, ma anche, e in modo altrettanto e autonomamente decisivo, poiché la disposizione richiede comunque una falsa rappresentazione contabile. Questa difformità tra rappresentazione documentale e realtà materiale (circa l'oggetto o i soggetti dell'operazione) è, per definizione, assente quando l'operazione sia reale. Ne consegue che i delitti di cui sopra appaiono inconfigurabili nelle ipotesi in cui, secondo il corretto inquadramento delle fattispecie, ricorrono gli estremi di operazioni effettive<sup>(39)</sup>.

In giurisprudenza, la Corte di Cassazione, sez. penale, 7.7.2006 aveva ritenuto che «il risparmio fiscale non è riconducibile ad alcuna fattispecie incriminatrice del d.lg. n. 74/2000, ancorché riconosciuto inopponibile allo Stato-Erario ex art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973 e successive modificazioni».

Tale orientamento, tuttavia, perde di attualità in quanto di recente sono state depositate due sentenze della Corte di Cassazione, sez. penale, che hanno modificato e fatto chiarezza circa la rilevanza penale dei fenomeni elusivi e abusivi.

La prima sentenza della Cassazione penale è del 7.7.2011, n. 26723<sup>(40)</sup>, la quale, sebbene in sede di impugnazione di provvedimenti cautelari, ha statuito che il reato di cui all'art. 4, d.lg. n. 74/2000 è configurabile anche in presenza di una condotta elusiva rientrante tra quelle previste dall'art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973, 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.

Successivamente, la Corte di Cassazione, sez. penale, nella recentissima sentenza 28.2.2012, n. 7739, si è espressa compiutamente sulla questione della rilevanza penale dell'elusione tributaria.

La Suprema Corte, in primo luogo, pone a sostegno della rilevanza penale della condotta elusiva l'art. 1, lett. f, d.lg. n. 74/

2000, il quale fornisce una definizione molto «ampia di imposta evasa... idonea a ricomprendere l'imposta elusa, che è, appunto, il risultato della differenza tra un imposta effettivamente dovuta, cioè quella della operazione che è stata elusa, e l'imposta dichiarata, cioè quella auto liquidata sull'operazione elusiva».

Secondariamente è valorizzato l'art. 16, d.lg. n. 74/2000, il quale dispone che non dà luogo a fatto punibile la condotta di chi, «avvalendosi della procedura stabilita dall'art. 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previste dalle medesime disposizioni».

Tale disposizione per la Suprema Corte induce «a ritenere che l'elusione, fuori dal procedimento di interpello, possa avere rilevanza penale e ciò è confermato dal contesto in cui è inserito il citato art. 16 che è quello del Titolo III "Disposizioni comuni" concernenti proprio la materia penale... D'altro canto, non vi sarebbe necessità di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento se l'elusione fosse irrilevante dal punto di vista penale, mentre nessun elemento né testuale né sistematico consente di ritenere che tale norma si riferisca, come da alcuni ritenuto, a casi di evasione in senso stretto e non di elusione». Successivamente, però, viene fatta una precisazione molto importante, secondo la quale «non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge».

È, inoltre, precisato che «una responsabilità penale può conseguire non al fallimento della prova contraria offerta dal contribuente, ma solo alla positiva ricostruzione da parte del giudice penale di tutti gli elementi della fattispecie di reato, anche discostandosi dalle risultanze e dalle conclusioni dell'accertamento tributario, dando prevalenza al dato fattuale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario».

Tanto più per la prova dell'elemento psicologico del reato, costituito dal fine di evadere le imposte sui redditi, che deve poter essere positivamente riscontrato dal giudice. Continua la Corte che «una strada... per poter sostenere la buona fede e, quindi, l'insussistenza del reato per mancanza di dolo, è quella di richiedere l'applicazione dell'art. 15, d.lg. n. 74 del 2000, il quale dispone che... non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione».

In conclusione, alla luce di tale sentenza, quand'anche si consolidasse tale orientamento, sembra di poter dire che

i comportamenti elusivi, in presenza di tutti gli elementi richiesti dalla norma penale, *ivi* incluso il requisito soggettivo, ovvero l'elemento psicologico del reato, possono avere una rilevanza penale qualora detti elementi siano positivamente accertati da parte del giudice ma limitatamente ai casi in cui le condotte elusive siano *ex ante* qualificate come tali da parte di una

<sup>(39)</sup> Così MARCHESSELLI, *Abuso del diritto penale-tributario: il caso della sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Riv. giur. tributaria*, 2011, 571.

<sup>(40)</sup> Per un commento si rinvia a MARCHESSELLI, *Numerosi e concreti ostacoli si contrappongono alla punibilità di elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Riv. giur. tributaria*, 2011, 852.

norma fiscale, nella specie da parte dell'art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973 e/o da parte di tutte quelle norme con finalità antielusive, come ad esempio l'art. 73, co. 5 bis, t.u.i.r.,

contenente la presunzione di residenza per i soggetti IRES, rilevante per il caso di specie deciso dalla Cassazione penale. La Suprema Corte, tuttavia, chiarisce che sono escluse da

ogni rilevanza penale quelle condotte qualificate come abusive, atteso che «in campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle citate Sezioni Unite civili della Corte Suprema di Cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva». ■