



DOTTORATO DI RICERCA IN  
DISCIPLINE GIURIDICHE

SEZIONE: SISTEMI PUNITIVI E GARANZIE COSTITUZIONALI  
AREA DIRITTO PENALE  
XXIX CICLO

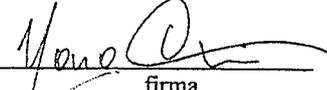
**L'ABUSO DEL DIRITTO NEL DIRITTO PENALE**

Dottoranda: Elisabetta Stampacchia



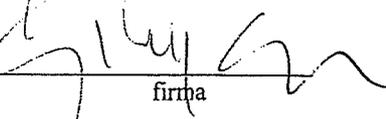
firma

Tutor: Chiar.mo Prof. Mario Trapani



firma

Coordinatore: Chiar.mo Prof. Giuseppe Grisi



firma

ANNO ACCADEMICO 2016-2017

# L'ABUSO DEL DIRITTO NEL DIRITTO PENALE

INTRODUZIONE.....PAG. 3

## CAPITOLO I

### L' ABUSO DEL DIRITTO. BREVI CENNI GENERALI

1. Il rifiuto della categoria dell' abuso del diritto nella legislazione italiana.....PAG. 7

2. L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione civile.....PAG.10

3. L'abuso del diritto nella giurisprudenza comunitaria. In particolare: l'abuso come "strumento interno" per paralizzare l'attuazione delle norme comunitarie. Le sentenze Cavallera e Torresi.....PAG.16

3.1. e come "strumento comunitario" per paralizzare comportamenti che impediscono il raggiungimento dei fini dell'Unione..... PAG.21

3.2. La terza via: l'abuso quale parametro per consentire la disapplicazione delle norme interne che ostacolano il raggiungimento degli obiettivi dell'Unione. Il caso Taricco.....PAG.25

4. L'elaborazione della teoria dell'abuso del diritto nel diritto interno con riferimento al diritto tributario.....PAG.30

5. La categoria dell'abuso e il diritto penale: incompatibilità ontologica o compatibilità *in parte qua*? In particolare: l'abuso quale parametro normativo di integrazione del fatto tipico.....PAG.37

5.1. .. e quale parametro giurisprudenziale. In particolare: il comportamento abusivo integra la condotta di "altri artifici" del delitto di manipolazione del mercato?.....PAG.45

## CAPITOLO II

### LA PARABOLA GIURISPRUDENZIALE DELLA RILEVANZA PENALE DELL'ELUSIONE FISCALE

1. Lecito risparmio di imposta, elusione, evasione e abuso del diritto: alcune necessarie precisazioni terminologiche.....	PAG.51
2. La fase crescente. Dal rifiuto alla affermazione del principio della rilevanza penale dell'elusione fiscale: la sentenza "Dolce & Gabbana". .....	PAG.57
2.1. ..e le obiezioni della dottrina maggioritaria.....	PAG.65
2.2. Il caso Raul Bova e la riaffermazione del contestato principio di diritto: tanto rumore per nulla?.....	PAG.72
2.3. Elusione fiscale penalmente rilevante e delitto di omessa dichiarazione: un altro esempio di irrilevanza del problema ai fini della decisione? Note a margine di Cass. pen., Sez. III, n.33187 del 12.06.2013.....	PAG.77
3. La fase calante. "Interpretazione autentica" o autentico <i>dietrofront</i> nell'ultima parola della Cassazione sul caso Dolce & Gabbana?.....	PAG. 84
3.1. L'atteso ritorno al principio di legalità: il caso Mythos.....	PAG.88

### CAPITOLO III

## **L'ABUSO DEL DIRITTO IN AMBITO PENALE TRIBUTARIO: UN TEMA ANCORA ATTUALE?**

1. Il decreto legislativo n.128 del 2015 e la nuova definizione normativa di abuso del diritto.....	PAG.91
2. Dalla rilevanza alla irrilevanza penale dell'elusione fiscale?.....	PAG.102
3. La prima pronuncia della Cassazione dopo le modifiche intervenute nel sistema penale tributario: nota a Cass. pen., Sez. III, 1 ottobre 2015 n. 40272.....	PAG.109

CONCLUSIONI.....	PAG. 127
------------------	----------

## INTRODUZIONE

La scelta di approfondire il tema della rilevanza penale dell'abuso del diritto nasce alla fine del 2012, nell'ambito del Master in Diritto penale d'impresa che allora frequentavo.

All'epoca, la sentenza *Dolce&Gabbana* aveva appena fatto ingresso nello scenario giuridico, i commenti della dottrina erano piuttosto contenuti e ancora non si riteneva possibile un tale stravolgimento di sistema e si pensava più ad un incidente di percorso che ad una vera e propria rivoluzione.

Quello stesso tema fu proposto in sede di esame per l'ammissione al Dottorato di ricerca e, nonostante nel corso di questi tre anni abbia perso proprio quel carattere elitario che aveva catturato la mia attenzione, divenendo quasi "abusato", specie a seguito delle recenti riforme, la volontà di continuare ad approfondirlo non è mai venuta meno.

In primo luogo, perché il tema dell'abuso è indubabilmente un tema di ampio respiro.

Come si avrà modo di osservare nel primo capitolo, si tratta infatti di un istituto capace di involgere ogni ramo del diritto. Ne hanno discusso i Padri Costituenti e i redattori del Codice civile e continuano a discutere, con rinnovato vigore, i giudici nazionali e internazionali nonché i giuristi tutti, ivi compresi i penalisti.

Benché, infatti, sia stata denunciata da più parti una sorta di incompatibilità ontologica fra abuso e diritto penale, l'uno vago e indeterminato, l'altro, al contrario, ancorato al canone della determinatezza, ad esso fanno riferimento numerose norme penali codicistiche ed extracodicistiche.

Senza alcuna pretesa di esaustività – ché, ad averne, questo lavoro difficilmente avrebbe visto la fine – si è allora reso utile passarne in rassegna alcune, con un'analisi volta specificamente ad analizzare eventuali profili di illegittimità delle stesse per violazione dell'art.25, comma 2, Cost.

L'attenta lettura dei contributi della dottrina e delle sentenze sul tema, ha reso via via più evidente quanto il raggio di analisi fosse più ampio di quanto si potesse immaginare in partenza, riguardando anche fattispecie che apparentemente non contengono alcun diretto riferimento all'istituto in discorso.

Passando dall'abuso di ufficio al delitto di manipolazione del mercato, la scelta di affrontare questo percorso si è confermata, pertanto, ancora valida.

Il secondo ordine di ragioni per continuare a camminare lungo questo sentiero risiede nelle numerose decisioni seguite alla sentenza *Dolce&Gabbana*, che, come è noto, ha inaugurato l'indirizzo giurisprudenziale teso ad affermare la rilevanza penale delle condotte di abuso del diritto. Indirizzo, questo, destinato ad essere superato, prima che dal legislatore, dalla Corte stessa, chiamata al non facile compito di autocontraddirsi. Ciò è avvenuto dapprima velatamente con la sentenza che chiude lo stesso caso e poi manifestamente – seppure in un *obiter dictum* - con la sentenza della Quinta Sezione, n. 36859 del 2013.

Entrambi gli arresti sono stati pertanto oggetto di una precipua analisi di cui il secondo capitolo di questa tesi cerca di dare atto.

E, tuttavia, in quella che non poteva che essere riferita come “la parabola giurisprudenziale della rilevanza penale dell'elusione fiscale”, hanno trovato collocazione anche altre pronunce (il riferimento è alla sentenza 19100 del 2013 e 33187 dello stesso anno), certamente meno note, che, pur interessando la “fase crescente” della suddetta parabola, in quanto tese a affermare il principio anche *oltre ogni ragionevole necessità*, hanno contribuito, esse stesse, alla “fase calante”.

In effetti, più che di una reale e consapevole comprensione del principio di diritto che si andava affermando, le sentenze in discorso appaiono espressione di una ossequiosa adesione allo stesso, a tratti sganciata dal sostrato fattuale di riferimento.

Se, quindi, l'idea di dedicarsi al tema è apparsa più allettante di fronte ad una giurisprudenza così ricca di spunti di riflessione e di ragionamento giuridico, non meno stimolanti sono sembrate le novità che di recente hanno interessato il piano normativo, invadendo il confuso panorama di riferimento con soluzioni tanto nette quanto necessarie. Di esse, così come del primo intervento della Suprema Corte sul punto, si è quindi trattato nell'ultimo capitolo.

Ci sono tuttavia almeno altre due ragioni, fra loro connesse e che interessano e percorrono l'intero elaborato, per le quali la determinazione nel portare a compimento questo lavoro, nonostante la dichiarazione espressa della irrilevanza

penale dell'abuso del diritto contenuta nell'art. 10bis dello Statuto del Contribuente, è divenuta vera e propria ostinazione.

Da una parte, la convinzione che difficilmente un testo normativo potrà essere talmente compiuto, piano, risolutivo e chiaro da non necessitare di alcun lavoro interpretativo.

L'antico brocardo *in claris non fit interpretatio* sembra infatti destinato a cadere nell'oblio.

Da più parti e da tempo si denuncia come l'odierna tecnica normativa sembri ispirata più alla logica della propaganda elettorale e mediatica che a quella della sostanza giuridica. Il legislatore, è evidente, sempre più frequentemente "si arrende" a soluzioni rapide e tecnicamente censurabili, comunque perfettibili, e difficilmente offre soluzioni definitive.

E qui l'ultima motivazione, probabilmente la più importante.

Appare evidente, infatti, che se sfuma irrimediabilmente la pretesa di leggi chiare, con essa sfuma la pretesa di un giudice soggetto solo a queste. Quella di cui all'articolo 101, comma secondo Cost., sembra una formula che più di ogni altra risente, nel suo significato più intrinseco, delle attuali caratteristiche dell'ordinamento giuridico<sup>1</sup>, dei cambiamenti in atto, del margine sempre più ampio di creatività insito nell'operato del giudicante.

Sebbene, infatti, quella che, in un'accezione spesso negativa, è stata definita "la giurisprudenza creativa" appaia quasi necessaria non appena ci si trovi di fronte alla differenza tra «il senso da scegliere (che si istituisca) ed il senso da eseguire (istituito)<sup>2</sup>», essa, come tutto ciò che risulta imprevedibile, può divenire un vistoso limite e le pagine che seguono ne danno ampiamente atto.

Esse, allora, vogliono rappresentare insieme una presa di coscienza e un augurio che faccio a me stessa.

---

<sup>1</sup> G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Torino, 1992, 206

<sup>2</sup> A. CAVALLARO, *Terzietà del giudice e creatività della giurisprudenza: il valore del precedente*, *Rivista i-lex*, 11/2010, 3



# CAPITOLO I

## L'ABUSO DEL DIRITTO: BREVI CENNI GENERALI.

**SOMMARIO:** 1. Il rifiuto dell'abuso del diritto nella legislazione italiana; 2. L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione civile; 3. L'abuso del diritto nella giurisprudenza comunitaria. In particolare: l'abuso come "strumento interno" per paralizzare l'attuazione delle norme comunitarie. Le sentenze Cavallera e Torresi. 3.1. e come "strumento comunitario" per paralizzare comportamenti che impediscono il raggiungimento dei fini dell'Unione; 3.2. La terza via: l'abuso quale parametro per consentire la disapplicazione delle norme interne che ostacolano il raggiungimento degli obiettivi dell'Unione. Il caso Taricco.; 4. L'elaborazione della teoria dell'abuso del diritto nel diritto interno con riferimento al diritto tributario; 5. La categoria dell'abuso e il diritto penale: incompatibilità ontologica o compatibilità *in parte qua*? In particolare: l'abuso quale parametro normativo di integrazione del fatto tipico; 5.1. .. e quale parametro giurisprudenziale. In particolare: il comportamento abusivo integra la condotta di "altri artifici" del delitto di manipolazione del mercato?

### 1. Il rifiuto dell'abuso del diritto nella legislazione italiana.

Il tema dell'abuso del diritto non è nuovo nel panorama giuridico.

Da sempre, infatti, ad esso si accompagnano ampie discussioni, talvolta relative alla stessa ammissibilità della categoria, giustificate dalla contrapposizione netta fra due termini antitetici insita nella sua stessa formula.

Il concetto di abuso, invero, richiama naturalmente e quasi immediatamente quello di illecito: l'abuso, infatti, altro non è che «*l'uso cattivo, illecito, eccessivo*»<sup>3</sup> di qualcosa. Il diritto al contrario, consiste nel potere o nella libertà, attribuiti dalla legge, di assumere un determinato comportamento in funzione dei propri interessi e, pertanto, tutto ciò che costituisce esercizio del diritto rientra evidentemente nella sfera del lecito e, sulla base del noto brocardo "*qui iure suo utitur neminem laedit*", non può essere fonte di responsabilità.

---

<sup>3</sup> N. ZINGARELLI, *Vocabolario della lingua italiana*, Bologna, 1999, 23

L'accostamento dei due termini almeno apparentemente antitetici ha dunque storicamente impedito il recepimento dell'abuso all'interno delle categorie giuridiche.

Non a caso, quindi, l'argomento di interesse è stato inizialmente e per lungo tempo emarginato dalla dottrina e, relegato agli ambiti della religione e della morale, ha costituito l'ennesimo punto di frizione fra l'ideologia cattolica e quella socialista<sup>4</sup>. Mentre, infatti, per l'ideologia cattolica l'abuso doveva rappresentare lo strumento per scrutare la coscienza individuale e per sperimentarne la malizia o la malvagità, nell'ideologia socialista, ad esso contrapposta, l'abuso diveniva il mezzo per valutare la congruità di un comportamento alla luce dei valori sociali complessivamente riconosciuti all'interno del sistema, cosicché la rilevanza di un determinato atto in termini di liceità o illiceità<sup>5</sup> avrebbe dovuto essere vagliata sulla base della "meritevolezza di tutela"<sup>6</sup>.

L'ingresso dell'abuso nel mondo del diritto è stato poi ostacolato dalla necessità di evitare un sindacato giudiziale ancorato a criteri di valutazione non formali, ovvero a parametri di tipo morale e sociale avulsi dal sostrato giuridico. Nessuna delle due ideologie sopra rappresentate è infatti risultata in astratto compatibile con la logica che sottende il ragionamento giuridico e con la necessità di fissare parametri e regole certi, cosicché il tema è rimasto, per lungo tempo, fuori dal dibattito<sup>7</sup>.

A tanto ha inevitabilmente contribuito anche la (dichiarata) inettitudine della legge ad indicare quali atti o comportamenti non siano suscettibili di rientrare nelle legittime modalità di esercizio del diritto, costituendo, al contrario, abuso dello stesso e, pertanto, la necessità di tracciare margini ed individuare limiti che «sembrano (evidentemente) vaghi e sfuggenti<sup>8</sup>».

---

<sup>4</sup> Per un maggiore approfondimento cfr. G. SOLARI, *L'idea individuale e l'idea sociale nel diritto privato*, I, *L'idea individuale*, Torino, 1911 e II, *L'idea sociale. Lo storicismo nel diritto privato*, Torino, 1918.

<sup>5</sup> Per una più ampia digressione sul punto cfr. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, Bologna, 1998, 38 e ss.

<sup>6</sup> C. SALVI, *Abuso del diritto I) Diritto civile* in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, 5 ss.

<sup>7</sup> Intransigente nei confronti della figura dell'abuso del diritto è M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1923, 105 ss., secondo il quale l'abuso del diritto "è un fenomeno sociale, non un concetto giuridico, anzi uno di quei fenomeni che il diritto non potrà mai disciplinare in tutte le sue applicazioni che sono imprevedibili: è uno stato d'animo, è la valutazione etica di un periodo di transizione, è quel che si vuole, ma non una categoria giuridica, è ciò per la contraddizione che non lo consente".

<sup>8</sup> P. RESCIGNO, *op. cit.*, 13

La riproposizione del dibattito nella cultura giuridica francese di fine Ottocento<sup>9</sup> - figlia dell'opposizione all'assolutismo dei diritti scaturito dalla Rivoluzione francese ed espressione precipua della volontà di allargare il controllo giudiziale sugli atti dei privati - pur avendo influenzato la dottrina italiana, non è tuttavia riuscita a determinare l'introduzione di una disciplina né di una definizione di abuso.

Nella vigenza del Codice civile del 1865, infatti, non solo è mancata una definizione di abuso, ma la magistratura ha assunto un atteggiamento di netta chiusura rispetto all'utilizzo della categoria, finendo per negare qualsiasi possibilità di "reazione" avverso l'atto abusivo.

Una analoga presa di posizione si è avuta in seno alla Assemblea Costituente.

Una rapida lettura del verbale della seduta del 15 aprile 1947 - nella parte in cui si dà atto dell'invito rivolto a Codacci - Pisanelli a ritirare l'emendamento con il quale fu proposta la modifica dell'articolo 19, con l'inserimento al primo comma di una previsione espressa che sancisse il divieto di «esercitare il proprio potere pubblico o privato per fini diversi da quelli per cui [esso] è riconosciuto» - darà atto di come, effettivamente, il "rifiuto" dell'abuso abbia riguardato l'anzidetta presa di coscienza del «fallimento della programmazione normativa<sup>10</sup>» e, quindi, dello stretto diritto, e la volontà di dare assoluta preminenza al valore della certezza di esso. In quella sede, infatti, prevalse l'opinione in base alla quale le leggi non debbano e non possano disciplinare che l' *uso normale* del diritto e, cioè, cosa costituisce diritto<sup>11</sup>, con l'effetto che ogni ulteriore precisazione, meramente pleonastica, avrebbe potuto e dovuto essere espunta dal testo definitivo.

Parimenti, in sede di elaborazione del Codice civile del 1942, l'impossibilità di una delimitazione netta dei confini fra lecito ed illecito, fra abuso e diritto, determinò il mancato recepimento dell'articolo 7 del Progetto preliminare, nel quale si enunciava in maniera espressa che «nessuno può esercitare un diritto in contrasto

---

<sup>9</sup> Il divieto di abuso del diritto nasce come creazione dottrinale e giurisprudenziale è stato riproposto con funzione correttiva dei dogmi napoleonici del formalismo legale e dell'assolutezza dei diritti proprio nel sistema francese a cavallo fra il XIX e XX secolo, sebbene i suoi antecedenti si possano ritrovare già nel diritto romano e successivamente in quello medievale. Sul punto si rinvia alla lettura di VIETTI - TASCA, *Abuso di diritto e di potere*, Roma, 2012.

<sup>10</sup> A. GAMBARO, *Abuso del diritto II) Diritto comparato e straniero*, in *Encic. Giur. Treccani*, 4.

<sup>11</sup> Verbale della seduta antimeridiana di martedì 15 aprile 1947 dell'Assemblea costituente, on line all'indirizzo [http://legislature.camera.it/\\_dati/costituente/lavori/Assemblea/sed089/sed089nc.pdf](http://legislature.camera.it/_dati/costituente/lavori/Assemblea/sed089/sed089nc.pdf)

*con lo scopo per il quale il medesimo viene attribuito*». Si ritenne, cioè, che se il valore della certezza del diritto non poteva essere assicurato attraverso un sistema normativo che sancisse in maniera netta i confini fra lecito ed illecito, esso avrebbe dovuto quantomeno essere tutelato e preservato limitando la discrezionalità giudiziaria, nella convinzione - rivelatasi, come si vedrà, erronea - che per impedire un sindacato troppo ampio sull'autonomia privata fosse sufficiente eliminare il problema alla radice, ovvero rimanere ancorati ad una visione del giudice quale mero esecutore di una volontà normativa espressa dal potere legislativo, sebbene talvolta incapace di adeguarsi alla realtà dei variegati e vivaci fenomeni sociali.

Sostanzialmente, si ritenne preferibile rendere il diritto "immobile" piuttosto che consentire l'introduzione di limiti "mobili" all'esercizio di esso per altra mano che non fosse quella del legislatore.

Come si avrà modo di comprendere nelle pagine che seguono, la direzione seguita dalla materia in esame è stata, tuttavia, opposta a quella forzosamente tracciata dal silenzio normativo, tanto che l'abuso rappresenta, ad oggi, un fenomeno giuridico, «uno dei capitoli della complessa storia di come i giuristi hanno saputo costruire ed imporre un diritto giurisprudenziale accanto a quello promanante dal potere ufficialmente sovrano»<sup>12</sup>.

## **2. L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione civile.**

Uscito dalla porta a causa del rifiuto più volte opposto dal legislatore alla sua implicita o esplicita codificazione, il divieto di abuso del diritto è rientrato dalla finestra per effetto di una elaborazione giurisprudenziale che, lungi dal rimanere ancorata al dato letterale, vi ha ravvisato un principio di ordine generale, desumibile dall'esistenza nelle materie del diritto di proprietà (il riferimento è

---

<sup>12</sup> A. GAMBARO, *op. cit.*, 5

all'art.833 c.c., che proibisce al proprietario di compiere atti i quali non abbiano altro scopo che quello di nuocere o recare molestia ad altri), del rapporto obbligatorio e dell'autonomia contrattuale (gli articoli 1173 e 1375 c.c. e i relativi obblighi di correttezza e buona fede), di disposizioni che consentono di sindacare gli atti di esercizio del diritto (e anche quelli di mancato esercizio<sup>13</sup>) sulla base di criteri non formali di valutazione.

Sulla scorta di una interpretazione delle suindicate norme che evidentemente prescinde dalla indicazione legislativa dei limiti del diritto o dalla esistenza di una previsione che espressamente vieti di abusarne, la giurisprudenza ha dato concretezza al principio ancorandolo proprio ai richiamati articoli 1175 e 1375 c.c. in materia obbligatoria e contrattuale, così sostanzialmente risolvendolo in una ulteriore, importante, dimensione del principio solidaristico di matrice costituzionale di cui all'articolo 2.

Su questa via, nel 2007 la Cassazione a Sezioni Unite<sup>14</sup>, rivedendo un suo pregresso orientamento<sup>15</sup>, è giunta ad affermare che «non è consentito al creditore di una determinata somma di denaro, dovuta in forza di un unico rapporto obbligatorio, di frazionare il credito in plurime richieste giudiziali di adempimento, contestuali o scaglionate nel tempo, in quanto tale scissione del contenuto della obbligazione, operata dal creditore per sua esclusiva utilità con unilaterale modificazione aggravativa della posizione del debitore, si pone in contrasto sia con il principio di correttezza e buona fede, che deve improntare il rapporto tra le parti non solo durante l'esecuzione del contratto ma anche nell'eventuale fase dell'azione giudiziale per ottenere l'adempimento, sia con il principio costituzionale del giusto processo, traducendosi la parcellizzazione della domanda giudiziale diretta alla soddisfazione della pretesa creditoria in un abuso degli strumenti processuali che l'ordinamento offre alla parte, nei limiti di una corretta tutela del suo interesse sostanziale».

---

<sup>13</sup> Cassazione civile, sentenza n. 3040 del 15/11/1960 che ritiene modalità attuativa dell'abuso anche il mancato esercizio, ovvero il non uso, purché si risolva nella inosservanza di specifiche norme di condotta poste a tutela di diritti altrui. La sentenza è citata e commentata da RESCIGNO, *op. cit.*, 66.

<sup>14</sup> Cassazione civile, sez. un., 15/11/2007, n. 23726 in *www.iusexplorer.it*

<sup>15</sup> Cassazione civile, Sez. Un., 10/04/2000 n. 108 in *Giurisprudenza italiana*, 2001, 1143.

Nella motivazione, la Corte osserva come a tale conclusione debba giungersi necessariamente una volta acquisita consapevolezza in ordine alla assoluta pregnanza del canone generale di buona fede oggettiva e correttezza, di cui ai ridetti articoli 1175-1375 c.c., in ragione del suo porsi in sinergia con il dovere inderogabile di solidarietà di cui all'art. 2 della Costituzione.

La pronuncia attribuisce forza normativa e ricchezza di contenuti ai doveri di correttezza e buona fede; come tutte le sentenze che si snodano lungo la medesima linea interpretativa, essa richiama la corrispondenza tra *diritti inviolabili* e *doveri inderogabili* intesi come lati inscindibili, come facce della stessa medaglia.

Con tale parallelismo tra diritti e doveri risulta quindi codificato il carattere di reciprocità insito in ogni legame solidaristico (ivi compreso quello obbligatorio) allorché quest'ultimo implica – per usare le parole della Costituzione francese del 1795 - «il concorso di tutti per assicurare i diritti di ciascuno».

In quest'ottica, l'abuso non può che essere inteso quale clausola protesa a limitare funzionalmente l'esercizio dei diritti, ovvero quale strumento per imporre comportamenti solidaristicamente doverosi per la tutela dell'interesse della controparte o dei terzi<sup>16</sup>.

L'uso delle facoltà conferite da una norma, conseguentemente, non può essere piegato a fini fraudolenti, futili, o al mero capriccio del titolare del corrispondente diritto: quando ciò avvenga, l'esercizio del diritto è abusivo e, pertanto, immeritevole di protezione da parte dell'ordinamento, atteso che «viene a crearsi uno iato fra il dato formale, per cui il comportamento è consentito dalla legge, e il dato funzionale, per cui le finalità perseguite dal soggetto entrano in conflitto con il fine principe che, solo, giustifica la creazione del diritto e, con esso, la meritevolezza della sua tutela da parte del tessuto ordinamentale<sup>17</sup>».

Quando tale iato si realizzi e determini la rivendicazione giudiziale di un diritto che in astratto effettivamente spetta a colui che lo esercita o lo rivendica, ma che, in concreto, non comporta alcun vantaggio apprezzabile e degno di tutela giuridica a favore di tale soggetto, mentre comporta un preciso e ingiustificato sacrificio a

---

<sup>16</sup> cfr. CARINGELLA – DIMATTEO, *Lezioni e sentenze di diritto civile*, Roma, 2013, 9

<sup>17</sup> F. CARINGELLA – D. DIMATTEO, *op. cit.*, 9.

carico di colui contro il quale è esercitato, tanto da potersi dire esercitato o rivendicato proprio al solo fine di cagionare un danno, quest'ultimo potrà proporre *l'exceptio doli generalis*, il cui accoglimento comporterà il puro e semplice rigetto della domanda<sup>18</sup>.

Preso atto del moto impetuoso determinato dall'affermazione del principio e dal suo ingresso nel panorama giuridico, con la sentenza Renault<sup>19</sup> del 2009 la Corte di Cassazione enuclea ed esplicita gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto.

Si afferma, pertanto, che l'abuso del diritto consiste: 1) nella titolarità di un diritto soggettivo; 2) nella possibilità che quel diritto possa essere esercitato attraverso plurime modalità non rigidamente predeterminate; 3) nella circostanza che tale esercizio avvenga attraverso modalità formalmente rispettose della cornice attributiva del diritto ma in realtà censurabili rispetto a criteri di valutazione giuridici o extragiuridici; 4) nella circostanza che, a causa di tali modalità di esercizio, si verifichi una sproporzione tra il beneficio del titolare del diritto e il sacrificio attribuito alla controparte, a prescindere da una specifica volontà di creare nocumento.

Una volta enucleata la figura dell'abuso del diritto, la Corte ne dichiara l'applicabilità anche all'istituto del recesso "*ad nutum*", roccaforte dell'autonomia privata, anch'esso «necessariamente soggetto al controllo giurisdizionale». Si afferma, infatti, che il giudice di merito potrà essere «chiamato a valutare se il recesso "*ad nutum*" previsto dalle condizioni contrattuali, sia stato attuato con modalità e per perseguire fini diversi e ulteriori rispetto a quelli consentiti», con un giudizio che si farà più ampio e rigoroso là dove sia provata la disparità di forze fra i contraenti.

La decisione, che costituisce la pietra miliare nella materia in discorso, è stata oggetto di non poche critiche da parte della dottrina, ferma nel ritenere che la Suprema Corte non sia comunque riuscita a risolvere l'aspetto più controverso, ovvero quello di distinguere il principio in esame da quello di buona fede<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> In questi termini, Cassazione civile, Sezione I, 07.03.2007 n.5273 in [www.italgiure.giustizia.it](http://www.italgiure.giustizia.it)

<sup>19</sup> Cassazione civile, sez. III, 18/09/2009, n. 20106 in [www.italgiure.giustizia.it](http://www.italgiure.giustizia.it)

<sup>20</sup> Sul tema la letteratura è infinita. Si vedano, per tutti, F. PIRAINO, *Il divieto di abuso del diritto in Europa e diritto privato*, 1/2013, 75 ss.; F. CARINGELLA – D. DIMATTEO, *op. cit.*, 9 ss. Per la tesi che sgancia l'abuso del diritto dalla buona fede, ritenendo non sovrapponibile il sindacato cui le due

Si è obiettato come, parimenti all'abuso, anche la buona fede in senso oggettivo risulti espressiva di una regola di correttezza dell'agire negoziale che ha come necessario punto di riferimento il rispetto dovuto alla preservazione degli interessi della controparte<sup>21</sup>.

Ne è derivata la necessità di puntare l'attenzione su un elemento ulteriore, da individuarsi nella deviazione dell'atto di esercizio del diritto dalla *ratio* per la quale il diritto stesso è stato attribuito, in guisa che possa affermarsi che esso non sia funzionale al raggiungimento di utilità conformi all'interesse tutelato<sup>22</sup>.

Un altro aspetto problematico della decisione è stato tuttavia ravvisato nell'apertura di un «conflitto interno alla magistratura in ordine all'esercizio della propria funzione<sup>23</sup>».

Secondo la dottrina che si è pronunciata sull'argomento, nel giungere a tali conclusioni i giudici avrebbero finito per attribuirsi la facoltà di modificare l'assetto di interessi divisato dalle parti al momento della conclusione del contratto, conferendosi un potere in grado di confliggere con il fondamento e il limite della libertà delle determinazioni economico-giuridiche anche quando esse si svolgano, almeno formalmente, all'interno di una cornice attributiva astrattamente legittimante<sup>24</sup>. Tale potere non atterrebbe, tuttavia, né alla buona fede negoziale – atteso che la buona fede nella formazione del contratto riguarda le modalità con cui le parti giungono all'accordo e non i contenuti di esso che, salvo che il Legislatore non intervenga direttamente vietando o imponendo clausole, rimangono appannaggio dell'autonomia contrattuale – né tantomeno all'abuso del diritto, considerato che, ad argomentare per questa via, dovrebbe piuttosto parlarsi di abuso della scelta negoziale. Come noto, però, «la libertà di fare un

---

categorie tengono capo, cfr. S. PAGLIANTINI (a cura di), *Abuso del diritto e buona fede nei contratti*, Torino, 2010, 132 mentre, per quella che ancora asseritamente nega, sulla base delle considerazioni già illustrate, la vigenza e la stessa utilità teorica e pratica dell'istituto all'interno del nostro ordinamento M. FORNACIARI, *Note critiche in tema di abuso del diritto e del processo*, in *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, 2/ 2016, 592 e ss.

<sup>21</sup> F. ADDIS, *L'abuso del diritto fra diritto civile e tributario*, in AA. VV. "L'abuso del diritto fra diritto e abuso" disponibile alla pagina <http://www.uckmar.net/circolari/altro/attimacerata.pdf>, 29-30 giugno 2012, 11

<sup>22</sup> F. ADDIS, *op. cit.*, 11.

<sup>23</sup> F. ADDIS, *op. cit.*, 13.

<sup>24</sup> F. ADDIS, *op.cit.*, 13

contratto piuttosto che un altro non ha scopo. Non ha altro scopo che quello di poter fare un contratto piuttosto che un altro<sup>25</sup>».

La digressione sul punto si è ritenuta fondamentale atteso che intercetta un argomento che calcherà l'intera materia stante il suo essere, evidentemente, connaturale alla stessa e al quale si è già accennato nella introduzione a questo lavoro.

Ci si riferisce al ruolo politico che si attribuisce alla magistratura – o che la magistratura si attribuisce - quando, da terzo e imparziale interprete delle leggi (ivi compresi i contratti, legge fra le parti), attua scelte che – per quanto necessarie in forza di ragioni di equità e giustizia sostanziale, e ammesso che lo siano – semplicemente non le spettano.

È un tema, questo, che concerne il diritto penale nella misura in cui l'interpretazione delle leggi in funzione suppletiva invade spazi riservati al legislatore, ma che non lascia indenne il diritto civile quando, come nel caso della sentenza Renault, tale tipo di interpretazione consenta di travalicare la volontà contrattuale, la “legge” che le parti hanno voluto a regolamento di quel determinato assetto di interessi.

Prima di passare oltre, è tuttavia importante sottolineare come il concetto di abuso in ambito strettamente civilistico sia riferito e riferibile non solo ai diritti soggettivi<sup>26</sup> ma anche a quelli potestativi, al potere giuridico, al potere di fatto (come il potere economico), alle forme giuridiche o ai tipi legali<sup>27</sup> e anche al processo<sup>28</sup>.

Se non è possibile, per evidenti ragioni, dare atto delle speculazioni, giurisprudenziali e non, che l'istituto ha consentito in ciascuno dei predetti ambiti, risulta importante evidenziare come, per la estrema malleabilità dei suoi margini, esso si presti nel diritto civile ad un'applicazione pressoché generalizzata. È così

---

<sup>25</sup> Così A. GENTILI, *Abuso del diritto e uso dell'argomentazione*, in *Responsabilità Civile e Previdenza*, 2/2010, 354.

<sup>26</sup> Un'ulteriore importante applicazione del principio ha riguardato il campo giuslavoristico. Con riferimento al mobbing cfr. F. M. GALLO, *L'abuso del diritto come strumento provvisorio di contrasto al mobbing*, in *Lavoro nella Giurisprudenza*, 3/2008, 237

<sup>27</sup> A. GENTILI, *L'abuso del diritto come argomento*, in V. VELLUZZI (a cura di) *Abuso del diritto, teoria, storia e ambiti disciplinari*, Pisa, 2012, 165

<sup>28</sup> Il tema dell'abuso del processo sarà trattato nel prosieguo, seppure sinteticamente e con riferimento esclusivo al processo penale, .

possibile anticipare che a tale conclusione, per le ragioni che si analizzeranno nel prosieguo e comunque facilmente intuibili, non è possibile giungere nel diritto penale, ancorato ai principi di riserva di legge, tassatività e determinatezza delle fattispecie criminose.

### **3. L'abuso del diritto nella giurisprudenza comunitaria. In particolare: l'abuso come "strumento interno" per paralizzare l'attuazione delle norme comunitarie. Le sentenze Cavallera e Torresi.**

Alla riemersione dell'istituto nella giurisprudenza più recente, alla sua definitiva "ribalta" in ambito civilistico, e soprattutto, per quel che qui maggiormente interessa, alla sua comparsa nel dibattito penalistico, ha contribuito decisamente il diritto comunitario e, in particolare, la giurisprudenza comunitaria.

In ambito europeo, infatti, il problema dell'abuso del diritto è stato prospettato sotto diversi profili: oltre che nella materia tributaria, della quale ci si occuperà precipuamente per i riflessi che il tema ha su quello di specifico interesse, di abuso si è discusso nella «politica agricola comune, nel regime delle importazioni, nel diritto commerciale, nei servizi televisivi, nella sicurezza sociale nonché nel comparto dei diritti personali e fondamentali degli individui, segnatamente con riguardo al tema della circolazione delle persone e del ricongiungimento familiare»<sup>29</sup>. Ambito, quest'ultimo, nel quale l'interesse e la rilevanza dell'istituto emergono anche a livello normativo, come si evince dalla lettera dell'art. 35 della Direttiva n.2004/38 sulla circolazione delle persone che, nella propria rubrica, richiama precipuamente l'"*Abuso di diritto*", e, quale misura di contrasto allo stesso, prevede che gli Stati membri «possono adottare le misure necessarie per rifiutare, estinguere o revocare un diritto conferito dalla [...] direttiva, in caso

---

<sup>29</sup> F. MUNARI, *Il divieto di abuso del diritto nell'ordinamento dell'unione europea*, in *Diritto e pratica tributaria*, 4/2015, 10519

di abuso di diritto o frode, quale ad esempio un matrimonio fittizio <sup>30</sup>[..]». Sul punto la Corte di Giustizia ha ripetutamente affermato che può ricorrere un'ipotesi di abuso del diritto solo in caso di un matrimonio fittizio, ma non nel caso di arbitraggio normativo volto ad ottenere l'applicazione del diritto europeo<sup>31</sup>.

Si discute se, a parte qualche "enfatica qualificazione" operata dalla stessa Corte di Giustizia, il principio del divieto di abuso del diritto sia da elevarsi al rango dei principi fondamentali dell'Unione.

A parere di alcuni Autori, a tale qualificazione osterebbe la incapacità del principio di fungere da parametro di legalità di atti di diritto derivato. Si sottolinea, in questo senso, come nella giurisprudenza della Corte non siano riscontrabili casi nei quali la legittimità di regolamenti, direttive e tanto meno l'ambito di operatività delle libertà fondamentali vengono misurati o vagliati alla luce del principio del divieto di abuso del diritto, che, piuttosto, rileva quale parametro con il quale vagliare la legittimità di singole condotte poste in essere in forza di regole di diritto positivo previste a livello di Unione europea<sup>32</sup>.

A prescindere dal suo rango, a partire dall'entrata in vigore del Trattato di Lisbona il principio è stato esplicitamente richiamato all'art. 54 del Trattato U.E. - che riproduce quanto previsto dall'art. 17 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo<sup>33</sup> che, a sua volta, richiama l'art.30 della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo<sup>34</sup> -, il quale espressamente stabilisce che «nessuna

---

<sup>30</sup> L. PANZANI, *Abuso del diritto. Profili di diritto comparato con particolare riferimento alla disciplina dell'insolvenza transfrontaliera*, in *Giustizia civile*, 3/2014, 693 per il quale, in realtà, le direttive che usano l'espressione abuso o l'aggettivo "abusivo" non atterrebbero a particolari applicazioni dell'abuso del diritto.

<sup>31</sup> Cfr. le sentenze del 23 settembre 2003, *Secretary of State for the Home Department c. Hacene Akrich*, causa C-109/01; e 25 luglio 2008, *Metock e a. c. Minister for Justice, Equality and Law Reform*, causa C-127/08 con nota di M. GNES, *Il diritto comunitario ed i limiti nazionali al ricongiungimento familiare in Giornale di diritto amministrativo*, 3/2009, 137

<sup>32</sup> Così F. MUNARI, *op. cit.*, 10522. Nello stesso senso si esprime anche A. ADINOLFI, *La nozione di abuso del diritto dell'ordinamento dell'Unione europea*, in *Riv. dir. int.*, 2012, 329 e ss.

<sup>33</sup> L'art. 17 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali contiene già nella rubrica il riferimento all'abuso di diritto e stabilisce: "Nessuna disposizione della presente Convenzione può essere interpretata come implicante il diritto per uno Stato, un gruppo o un individuo di esercitare un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciuti nella presente Convenzione, o porre a questi diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste in quella Convenzione".

<sup>34</sup> L'art. 30 della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo recita: "Nulla nella presente Carta può essere interpretato nel senso di implicare un diritto di un qualsiasi Stato, gruppo o persona di esercitare un'attività o di compiere un atto mirante alla distruzione di alcuno dei diritti e delle libertà in essa enunciati".

disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare una attività o compiere un atto che miri a distruggere diritti o libertà riconosciuti nella presente Carta o a imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla presente Carta».

Ebbene, quando si parla di abuso del diritto nel diritto comunitario occorre distinguere almeno due diversi ambiti applicativi<sup>35</sup>.

Nel primo, il cui campo di applicazione appare piuttosto ristretto, l'abuso è invocato dagli Stati per paralizzare l'operatività o limitare l'applicazione delle norme dell'Unione europea che prevedono libertà fondamentali, quando esse possano prestarsi ad utilizzi strumentali da parte dei singoli.

Per chiarire questa prima linea applicativa dell'istituto, possono essere di esempio le vicende sottese alle sentenze Cavallera<sup>36</sup> e Torresi<sup>37</sup>.

La prima delle sentenze citate riguarda il caso del Sig. Cavallera, laureato in ingegneria in Italia, il quale, recatosi in Spagna, chiese ed ottenne l'omologazione del suo titolo al corrispondente spagnolo. In virtù di tale omologazione, Cavallera si iscrisse dapprima ad un ordine degli ingegneri spagnolo e successivamente, al suo ritorno in Italia, sfruttando la direttiva sul riconoscimento delle qualifiche, chiese ed ottenne l'iscrizione ad un ordine degli ingegneri italiano.

Ai fini di una maggiore comprensione della vicenda, è opportuno segnalare che differentemente dalla normativa italiana per l'accesso alla professione di ingegnere, quella spagnola non richiedeva e non richiede il superamento di alcun esame ulteriore ai fini dell'iscrizione all'ordine professionale. Ebbene, proprio in virtù delle differenti modalità relative all'ottenimento dei titoli nei due diversi Stati membri, il provvedimento del Ministero della Giustizia con il quale il Sig. Cavallera vide riconosciuto il titolo di ingegnere ottenuto in Spagna fu impugnato dinanzi al giudice amministrativo e, a seguito del rinvio pregiudiziale da parte del Consiglio

---

<sup>35</sup> F. MUNARI, *op. cit.*, 10521. In questo senso, parla di "Giano bifronte" G. ALPA, *Appunti sul divieto dell'abuso del diritto in ambito comunitario e sui suoi riflessi negli ordinamenti degli stati membri*, in *Contratto e Impresa*, 2/2015, 245.

<sup>36</sup> Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 29 gennaio 2006 in Causa C-311/06 sul sito [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu)

<sup>37</sup> Corte di Giustizia, Grande Sez., 17 luglio 2014 n.58 in *Giornale di Diritto Amministrativo*, 3/2015, 355 con nota di M. GNES, *Il turismo forense e l'abuso del diritto dell'unione europea - il commento*.

di Stato, arrivò alla Corte di Giustizia, la quale ritenne illegittima la pratica senza, tuttavia, fare alcun esplicito cenno all'abuso del diritto.

Nel caso Torresi, invece, il Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Macerata invocò l'abuso del diritto comunitario per paralizzare gli effetti della pratica, ormai piuttosto invalsa, di conseguire in Spagna l'abilitazione alla professione di avvocato per poi esercitare la professione in Italia.

In questo caso, tuttavia, differentemente dal primo, la Corte non ritenne la pratica illegittima, concludendo nel senso che l'articolo 3 della direttiva 98/5/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, volta a facilitare l'esercizio permanente della professione in uno Stato membro diverso da quello in cui è stata acquistata la qualifica, deve essere interpretato nel senso che *non può costituire una pratica abusiva il fatto che il cittadino di uno Stato membro si rechi in un altro Stato membro al fine di acquisirvi la qualifica professionale di avvocato, per poi fare ritorno nello Stato di cui è cittadino per esercitarvi la professione con il titolo così ottenuto.*

Sebbene, infatti, la Corte non abbia mancato di osservare che «i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o *abusivamente* delle norme dell'Unione» e che gli Stati abbiano il preciso compito «di adottare misure volte ad impedire che, grazie alle possibilità offerte dal Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, taluni dei suoi cittadini tentino di sottrarsi *abusivamente* alle norme delle loro leggi nazionali», si è evidenziato come il caso sottoposto al vaglio della Corte mancasse dei requisiti essenziali per considerare una pratica abusiva, tanto con riferimento all'elemento oggettivo quanto con riguardo all'elemento soggettivo.

L'elemento oggettivo dell'abuso del diritto comunitario sussiste qualora, nonostante il rispetto formale delle condizioni ivi previste, risulti che i suoi obiettivi non sono stati raggiunti. Al contrario, l'elemento soggettivo può dirsi esistente quando risulti la volontà di ottenere indebitamente un vantaggio attribuito dalla normativa stessa, mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento.

Sulla scorta di queste premesse, la Corte ha concluso per la legittimità della pratica posta in essere dai cd. *abogados*, osservando che la possibilità di scegliere lo Stato membro nel quale acquisire il titolo professionale e quello dove esercitare la

professione, inerendo «all'esercizio, in un mercato unico, delle libertà fondamentali garantite dai Trattati», non può, di per sé, costituire abuso del diritto. Il differente esito di questo giudizio rispetto al caso Cavallera risulta facilmente comprensibile se solo si abbia riguardo alle due differenti modalità di accesso alle professioni di ingegnere e avvocato in Spagna: come si è già avuto modo di precisare, mentre per l'omologazione della laurea in ingegneria italiana a quella spagnola non è previsto il superamento di esami integrativi - cosicché il diverso regime di accesso alla professione evidentemente e facilmente si espone ad utilizzi realmente strumentali, vedendosi realizzato perlomeno il ridetto «requisito soggettivo» - i laureati in giurisprudenza che desiderino ottenere l'omologazione del proprio titolo di studio al corrispondente spagnolo di *licenciado en derecho*, devono necessariamente ottenere qualifiche supplementari, superando una serie di esami in diritto spagnolo. Solo in seguito al superamento di tali esami è infatti normalmente concessa l'omologazione e, quindi, il diritto di accedere alla professione in Spagna e, ai sensi della direttiva 98/5, anche in Italia, con l'iscrizione all'interno dell'albo speciale degli "Avvocati stabiliti". E' quindi la sostanziale assimilabilità o meno delle condizioni previste per l'accesso alle professioni nell'uno e nell'altro Stato a impedire o, all'opposto, a determinare la realizzazione delle condizioni per ritenere la pratica abusiva.

Entrambi i casi, dunque, pur nelle evidenziate diversità e nelle differenti conclusioni alle quali consentono di giungere, offrono una valida esemplificazione di come l'istituto dell'abuso del diritto possa essere richiamato per ostacolare le varie e vaste strumentalizzazioni alle quali, a tutto discapito delle norme e delle procedure interne, possono prestarsi le libertà fondamentali previste dall'Unione.

### **3.1...e come "strumento comunitario" per paralizzare comportamenti che impediscono il raggiungimento dei fini dell'Unione europea.**

Il ricordato art.54 del Trattato sull'Unione europea ha codificato un principio accuratamente assemblato dalla giurisprudenza comunitaria e fondato proprio sulla esistenza, insieme ad un ampio ventaglio di libertà, di disposizioni dei Trattati che prevedono precipui obblighi a carico degli Stati.

Fra queste, l'art. 4, paragrafo 3, del T.F.U.E., laddove dispone che “gli Stati adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai Trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione”<sup>38</sup>, nonché il già citato articolo 325 del medesimo T.F.U.E., a norma del quale “gli Stati membri devono lottare con misure dissuasive ed effettive contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione e, in particolare, prendere le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro propri interessi finanziari”.

Ebbene, il bilanciamento fra tali libertà e gli obblighi previsti dal diritto dell'Unione è stato realizzato anche facendo riferimento al principio del divieto di abuso del diritto.

Così, se da un lato, per garantire la piena libertà di stabilimento, si è costantemente affermato che non può costituire, di per sé, un abuso di tale libertà «il fatto che un cittadino di uno Stato membro che desidera creare una società scelga di costituirla nello Stato membro le cui norme di diritto societario gli sembrano meno severe e crei succursali in altri Stati membri» e, conseguentemente, che «il diritto di costituire una società in conformità alla normativa di uno Stato membro e di creare succursali in altri Stati membri è inerente all'esercizio, nell'ambito di un mercato unico, della libertà di stabilimento garantita dal Trattato»<sup>39</sup>, dall'altro, per tutelare altri interessi rilevanti per la sua stessa esistenza, già sul finire degli anni novanta, la Corte si è ripetutamente espressa nel senso anzidetto, affermando che i singoli non possono avvalersi *abusivamente* delle norme comunitarie.

Alla luce di queste doverose premesse, è facile evidenziare come l'istituto dell'abuso abbia conosciuto un incremento notevole in ambito comunitario proprio

---

<sup>38</sup> Si tratta della norma che prevede il principio di cooperazione, l'effetto diretto delle direttive negli ordinamenti nazionali, il primato del diritto dell'Unione europea e il risarcimento del danno da parte dello Stato inadempiente agli obblighi comunitari, nonché il dovere di cooperazione giudiziaria. Così G. ALPA, *op. cit.*, 247

<sup>39</sup> Corte di Giustizia, sentenza 9 marzo 1999, Causa C-212/1997 disponibile alla pagina <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61997CJ0212&from=EN>

con riferimento al diritto tributario. Tale dato, infatti, oltre che essere confortato dalle statistiche, appare ovvio ed immaginabile ove solo si rifletta sulla rilevanza per l'Unione (e non solo, atteso che, come si vedrà, proprio in questa materia il tema assume particolare rilevanza anche negli ordinamenti nazionali) degli interessi sottesi alle entrate fiscali.

Il bilancio europeo è come noto alimentato da un complesso di entrate «derivate», tra cui spiccano i dazi sugli scambi con Paesi terzi ed una quota del gettito nazionale dell'imposta sul valore aggiunto, e si caratterizza per l'assenza di un rapporto diretto tra istituzioni e contribuenti e, conseguentemente, per la mancanza di un potere impositivo diretto e per la necessità dell'intermediazione statale. In quest'ottica, l'attenzione riservata all'abuso del diritto in ambito sovranazionale trova quindi giustificazione nella possibilità che tale strumento offre agli Stati membri di recuperare parte del gettito da convogliare nelle casse dell'Unione: esso, pertanto, si atteggia a misura diretta a preservare e rafforzare il meccanismo di funzionamento e di riscossione dell'imposta, ovvero quale strumento di natura generale di tutela dell'interesse finanziario<sup>40</sup>.

Ebbene, dapprima con la cd. sentenza Halifax<sup>41</sup>, e successivamente con la nota sentenza Part Service<sup>42</sup>, la Corte si è pronunciata in maniera espressa circa l'esistenza di un principio antiabusivo in materia di imposte armonizzate (IVA), aprendo in tale modo le porte alla "tutela in forma specifica" dell'interesse finanziario dell'Unione.

La vicenda oggetto della storica sentenza in materia vedeva come parte attrice una banca inglese (*Halifax*, appunto), la quale svolgeva principalmente servizi finanziari esenti da Iva. Per la sua attività commerciale, l'ente avrebbe voluto costruire dei *call centers* e, quindi, porre in essere una attività soggetta, invece, ad Iva. Tenuto conto della possibilità di recuperare solo una parte minima dell'imposta dovuta sui lavori di costruzione, in ragione del pro rata di detrazione, Halifax pianificava una complessa serie di operazioni a cui avrebbero partecipato,

---

<sup>40</sup> G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, 102

<sup>41</sup> Corte di Giustizia, 21.2.2006, in causa C-255/02 disponibile online al sito [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu)

<sup>42</sup> Corte di Giustizia, 21.2.2008, in causa C-425/06 disponibile online al sito [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu)

a vario titolo, diverse società appartenenti allo stesso gruppo, al fine di consentire di detrarre l'intero ammontare dell'iva assolta sui lavori di costruzione.

Nell'ambito del contenzioso instaurato con l'Amministrazione finanziaria locale che aveva respinto le istanze di rimborso dell'iva, i Giudici sollevavano una questione pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia sull'interpretazione degli artt.2 e 17 della VI Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, chiedendo se operazioni come quelle poste in essere, prive di un autonomo obiettivo economico, potessero rientrare nel novero delle operazioni rilevanti al fine iva oppure, argomentando in senso contrario, le pretese creditorie avanzate dalla ricorrente dovessero essere respinte.

Rispondendo al secondo dei due quesiti formulati<sup>43</sup>, i Giudici comunitari hanno ribadito l'esistenza di un generale principio alla stregua del quale è vietato ai singoli di avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario, ovvero di realizzare operazioni o transazioni commerciali che non abbiano altro scopo che quello di beneficiare dei vantaggi previsti dal diritto comunitario.

Si è pertanto affermato che anche nel settore IVA<sup>44</sup> determinate operazioni possono essere considerate abusive quando, pur formalmente realizzate in applicazione delle condizioni previste dalle disposizioni della VI Direttiva e dalla legislazione nazionale che la traspone, consentano il raggiungimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni.

Secondo la Corte è poi necessario che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo delle operazioni controverse consiste essenzialmente nell'ottenimento di un vantaggio fiscale, venendo meno il divieto di porre in essere

---

<sup>43</sup> Relativamente al primo, i Giudici della Corte di Giustizia hanno stabilito che le nozioni comunitarie di attività economica, di soggetto passivo, di cessione di beni e prestazione di servizi hanno tutte un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati di cui trattasi e che l'obbligo per l'Amministrazione fiscale di procedere ad indagini per accertare la volontà del soggetto passivo sarebbe contrario agli scopi del sistema comune iva di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta dando rilevanza, salvo in casi eccezionali, alla natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi. Pertanto, operazioni come quelle incriminate integrano le nozioni comunitarie di cessioni di beni, prestazioni di servizi, attività economica, dal momento che esse soddisfano i criteri sui quali sono fondate le dette nozioni. Sarebbe quindi irrilevante accertare se queste siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

<sup>44</sup> Sulla scorta delle disposizioni della VI Direttiva il cui obiettivo precipuo è proprio quello di perseguire ogni possibile frode, evasione ed abuso della normativa comunitaria

comportamenti abusivi qualora detti comportamenti controversi siano altrimenti spiegabili che con il mero perseguimento di un vantaggio fiscale.

La Corte ha poi costantemente affermato che le operazioni abusive, ovvero quelle connotate da un'applicazione formalmente corretta delle disposizioni della VI direttiva e della legislazione nazionale ma, tuttavia, sostanzialmente e univocamente finalizzate a procurare un vantaggio fiscale la cui concessione si pone in diretto contrasto con l'obiettivo perseguito dal legislatore comunitario, devono essere valutate secondo la propria essenza, «sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti rispetto alla finalità di conseguire un risparmio d'imposta».

L'ovvia conclusione di tale premessa è che a fronte di comportamenti riconducibili alla categoria dell'abuso del diritto, viene meno la legittimazione del soggetto passivo IVA a detrarre l'imposta assolta a monte.

I medesimi principi sono stati utilizzati anche in materia doganale<sup>45</sup>, relativamente ad una fattispecie concernente l'importazione di prodotti agricoli e il regime di licenze a dazio agevolato al riguardo previste<sup>46</sup>. Anche in questo caso, per qualificare un comportamento astrattamente legittimo come abusivo, si è affermata come necessaria la presenza dei ricordati requisiti soggettivo ed oggettivo, la cui sussistenza deve essere provata da chi la invoca mediante la prova del carattere puramente artificioso delle operazioni.

Come è stato opportunamente evidenziato in dottrina, pur nelle differenti prospettive richiamate e con finalità oltremodo diverse, l'abuso del diritto rimane invariato, così come risulta invariato il *fil rouge* che sottende tutte le affermazioni della Corte, protesa, attraverso le stringenti applicazioni dell'istituto, a garantire

---

<sup>45</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 13.03.2014 in causa C-155/2014 disponibile online al sito [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu)

<sup>46</sup> In particolare, l'Agenzia delle Dogane italiana riteneva fraudolento un sistema di vendite di aglio cinese da A a B allo stato estero, importazione dei medesimi da parte di B a dazio agevolato, e successiva rivendita dei prodotti importati da B ad A, già concordata a monte della prima vendita. Secondo l'Agenzia delle Dogane, le due vendite consecutive di aglio, da A a B, e poi da quest'ultimo ad A, miravano a eludere il divieto di trasferimento dei diritti doganali previsto dalla disciplina in esame. L'elusione risulterebbe dal fatto che A aveva concordato l'acquisto dell'aglio immesso in libera pratica prima ancora che le importazioni avessero luogo. Detta società avrebbe dovuto pertanto essere considerata come l'importatrice effettiva, che aveva pertanto beneficiato del dazio agevolato senza averne il diritto.

l'utilizzo delle norme dell'Unione europea attributive di diritti o posizioni di vantaggio nella misura più ampia possibile<sup>47</sup>.

### **3.2. La terza via: l'abuso quale parametro per consentire la disapplicazione delle norme interne che ostacolano il raggiungimento degli obiettivi dell'Unione. Il caso Taricco.**

Appare possibile individuare una terza prospettiva di indagine nella quale il tema dell'abuso potrebbe venire in rilievo rispetto al diritto comunitario e, in particolare, rispetto alla già richiamata disciplina dell'art.325 T.F.U.E.

Per questa via, non viene in rilievo l'abuso del diritto comunitario che impedisca l'applicazione delle più restrittive norme nazionali, al pari di quanto evidenziato rispetto alla prima ipotesi vagliata, ma di abuso del diritto interno che comporti un contrasto con i principi dell'Unione europea o che, in altri termini, ponga un ostacolo al raggiungimento dei suoi precisi obiettivi.

Il problema, di ampissimo spessore, si è posto rispetto alla disciplina interna della prescrizione e, nonostante la sua larga portata – certamente non esauribile nell'ambito di questo paragrafo né esattamente confacente agli scopi e alle prospettive del seguente lavoro – merita un cenno sia in quanto venuto in rilievo proprio in ambito tributario, sia per l'attenzione che esso ha registrato nel dibattito interno nonché per i suoi riflessi sul principio di legalità che, come si avrà modo di osservare e come risulta facilmente intuibile, attraversa e penetra il tema dell'abuso e, conseguentemente, il presente lavoro.

Il riferimento è alla recente sentenza Taricco<sup>48</sup>, il cui *dictat* è stato determinato da un rinvio pregiudiziale del G.U.P. di Cuneo<sup>49</sup> che, in un caso di associazione per

---

<sup>47</sup> F. MUNARI, *op. cit.*, 10524

<sup>48</sup> Sentenza della Corte di Giustizia UE 8 settembre 2015 (Grande Sezione), Taricco, causa C-105/14 consultabile all'indirizzo [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu)

delinquere finalizzata alla commissione dei reati di frode fiscale di cui agli articoli 2 e 8 del d.lgs.74/2000<sup>50</sup>, ha sollecitato la Corte di Giustizia a dichiarare la disciplina italiana della prescrizione incompatibile con gli obblighi europei di tutela penale<sup>51</sup> dei comportamenti delittuosi che impediscano la concreta attuazione dell'art.325 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea<sup>52</sup>, quale previsione atta a garantire gli interessi finanziari dell'UE <sup>53</sup>.

Ciò che in questa sede preme sottolineare è che la premessa che sta alla base del rinvio pregiudiziale da parte del GUP si basa non solo sulla disciplina italiana della prescrizione in sé, che il giudice del rinvio non fatica ad inquadrare come un *unicum* nel panorama europeo, ma altresì e soprattutto sul suo abuso, che si traduce in un abuso del diritto di difesa e delle garanzie attribuite all'imputato,

---

<sup>49</sup> Tribunale di Cuneo, ordinanza del 17.01.2014, GUP Boetti con nota di F. ROSSI DAL POZZO, *La prescrizione nel processo penale al vaglio della Corte di Giustizia?* in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 7 febbraio 2014

<sup>50</sup> Agli imputati veniva contestato il reato di associazione a delinquere (art. 416 c.p.) finalizzata al compimento di vari delitti in materia tributaria (artt. 2 e 8, d.lgs. n. 74/2000), tramite il sistema delle "frodi carosello". Secondo la tesi accusatoria, gli imputati avrebbero posto in essere un complesso meccanismo di false fatturazioni e operazioni fittizie, realizzando così, negli esercizi fiscali tra il 2005 e il 2009, un'evasione dell'IVA nella compravendita di bottiglie di champagne per un importo di alcuni milioni di euro.

<sup>51</sup> Così F. VIGANO', *Disapplicare le norme vigenti sulla prescrizione nelle frodi in materia di iva? primato del diritto UE e nullum crimen sine lege in una importante sentenza della corte di giustizia* in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 14 settembre 2015. Per approfondimenti sul tema R. BIN, *Taricco: una sentenza sbagliata? Come venirne fuori?*, *ibidem*, 4 luglio 2016; E. LUPO, *La primauté del diritto dell'UE e l'ordinamento penale nazionale (Riflessioni sulla sentenza Taricco)*, *ibidem*, 29 febbraio 2016; V. MANES, *La svolta Taricco e la possibile sovversione del sistema*, *ibidem*, 6 maggio 2016; S. MANACORDA, *Per la Corte di giustizia le frodi gravi in materia di IVA si prescrivono troppo in fretta: note minime a prima lettura della sentenza "Taricco"*, in *Archivio penale*, n. 3/2015; R. MASTROIANNI, *Supremazia del Diritto dell'Unione e "controlimiti"*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 7 novembre 2016; L. PICOTTI, *Riflessioni sul caso Taricco*, *ibidem*, 24 ottobre 2016; A. VENEGONI, *ancora sul caso Taricco: la prescrizione fra il diritto alla tutela delle finanze dell'Unione e il diritto penale nazionale*, *ibidem*, 30 maggio 2016.

<sup>52</sup> Il riferimento all'art. 325TFUE non è presente nell'ordinanza ma è stato correttamente introdotto nelle conclusioni dall'Avvocato generale.

<sup>53</sup> Il suo antecedente normativo, l'art.280TCE, si differenziava dall'odierna previsione in quanto, al paragrafo 4, prevedeva un'esclusione della possibile adozione da parte dell'Unione di misure di natura penale per tutelare i propri interessi finanziari. Tale previsione di chiusura è stata abrogata (insieme, come noto, con la struttura a pilastri dell'Unione europea) dal Trattato di Lisbona, che ha anche eliminato il riferimento alla lotta contro le frodi nell'art. 83, par. 1, TFUE (base giuridica per procedere al ravvicinamento delle legislazioni penali degli Stati membri sul piano sostanziale), cosicché ad oggi l'art.325 pare essere l'unica disposizione attraverso la quale è possibile prevedere un intervento di natura penale delle istituzioni comunitarie. Sul tema C. AMALFITANO, *Il ruolo dell'art. 325 TFUE nella sentenza Taricco e le sue ricadute sul rispetto del principio di legalità penale. Possibile una diversa interpretazione ad opera della Corte di giustizia?* in [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it), 5 ottobre 2016.

finalizzato ad allungare i tempi del procedimento e a garantire l'impunità attraverso il maturarsi della prescrizione.

Impunità che, anche atteso *l'abuso generalizzato di tale abuso*, pare essere «non un caso raro ma la norma<sup>54</sup>».

Partendo, quindi, (anche da) questa premessa, la Corte di Giustizia, senza probabilmente rendersi conto delle conseguenze che tale principio avrebbe potuto avere, come in effetti ha avuto, nell'ordinamento giuridico italiano<sup>55</sup>, ha dichiarato la sussistenza, in capo al giudice penale, dell'obbligo di disapplicare il combinato disposto degli artt. 160 e 161 c.p., nella misura in cui egli ritenga che la normativa

---

<sup>54</sup> Così il GUP di Cuneo nell'ordinanza citata. Trattasi di una premessa metodologica sbagliata per D. MICHELETTI, *Premesse e conclusioni della sentenza Taricco dai luoghi comuni sulla prescrizione al primato in malam partem del diritto europeo*, in *www.legislazionepenale.eu*, 5, febbraio 2016, per il quale le cause della prescrizione sarebbero unicamente di ordine sistematico - essendo ingenerate dal carico della giustizia italiana tale da innescare rinvii di mesi e talvolta anni ogni qual volta si verifici un qualunque inceppamento della macchina giurisdizionale - e per il quale «l'accusa rivolta alle difese di essersi adoperate per la prescrizione altro non tradisce se non una mancata comprensione del ruolo dell'avvocato: che non è quello di bilanciare gli interessi del proprio assistito con la rapidità processuale o altro tipo di esigenze pubblicistiche, bensì unicamente quello di assicurare all'indagato/imputato il pieno rispetto della legalità sostanziale e processuale. Ragione per cui l'avvocato può sollevare tutte le eccezioni che ritiene: le quali, se infondate, non produrranno alcun intralcio, e se fondate, porranno in evidenza un inconveniente esclusivamente addebitabile al sistema, che era dovere deontologico segnalare».

<sup>55</sup> La questione è attualmente al vaglio della Corte costituzionale, sollecitata sul punto dalla Corte di appello di Milano (Sez. II, ord. 18 settembre 2015, Pres. Maiga, Est. Locurto), con nota di P. PERINI - P. FARAGUNA, *L'insostenibile imprescrittibilità del reato. La corte d'appello di Milano mette la giurisprudenza "Taricco" alla prova dei controlimiti*, in *www.penalecontemporaneo.it.*, 30 marzo 2016 20 novembre 2016, che evidenziano come la soluzione proposta nel caso Taricco ed ora al vaglio della Corte, sollevi numerose problematiche. In primo luogo, perché rimette nelle mani dei giudici una valutazione i cui esiti appaiono al momento alquanto imprevedibili; in secondo luogo, in quanto i criteri utilizzati dalla Corte di Giustizia sembrano troppo vaghi e generici, così da rendere arduo, per il singolo giudice nazionale, definire in modo univoco le ipotesi in cui la frode si palesi come "grave" ovvero cosa si intenda per impunità in un numero "considerevole" di casi e, persino, «a quali tipologie di reati si applichi esattamente il dispositivo, potendosi verosimilmente ipotizzare che la decisione della Corte sia applicabile a tutti i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, e non solo a quelli in materia di IVA». Da ultimo, ma non di ultimo rilievo, si evidenzia che la disapplicazione delle citate norme del codice penale avviene in senso peggiorativo per l'imputato, che si vede conseguentemente imposto il ben più lungo regime prescrittivo stabilito per i gravi reati indicati dall'art. 51, commi 3 bis e 3 quater, c.p.p. la cui disciplina non prevede alcun limite massimo all'aumento del termine di prescrizione in presenza di atti interruttivi. I giudici della Corte costituzionale, atteso il prospettabile conflitto con il principio di irretroattività *in malam partem* delle norme penali, considerato dai giudici remittenti un «principio fondamentale di ordine costituzionale», sono quindi chiamati dalla Corte di appello di Milano ad azionare il meccanismo dei controlimiti - rivendicato dalla Corte sin dalla sentenza 183/1973 - così da impedire l'ingresso del principio statuito dalla Corte di Lussemburgo all'interno dell'ordinamento.

Fra i numerosi contributi al tema in analisi cfr. anche D. PULITANO', *La posta in gioco nella decisione della Corte costituzionale sul caso Taricco*, in *www.penalecontemporaneo.it.*, 5 ottobre 2016; C. SOTIS, *Il limite come controlimite*, *ibidem*, 14 ottobre 2016; F. VIGANO', *Prescrizione e reati lesivi degli interessi finanziari dell'UE: la Corte d'appello di Milano sollecita la Corte costituzionale ad azionare i 'controlimiti'*, *ibidem*, 21 settembre 2015.

interna - che prevede un limite massimo al corso della prescrizione, pur in presenza di atti interruttivi, pari di regola al termine prescrizionale ordinario più un quarto - impedisca allo Stato di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione in «un numero considerevole di casi di frodi gravi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione».

Ha altresì affermato che, al contrario, un tale accertamento non sarà necessario nel caso in cui il diritto interno preveda un diverso trattamento tra le frodi in danno di imposte di gettito comunitario e quelle che invece colpiscono i tributi meramente nazionali, come l'associazione finalizzata al contrabbando di tabacchi ex art. 291 quater D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, fattispecie non sottoposta ai limiti degli artt. 160 - 161 c.p. con relativa lesione del paragrafo 2 del richiamato articolo 325.

La diretta e inevitabile conseguenza di questa conclusione è quella di imporre al giudice di giungere ad una sentenza di condanna nonostante l'intervenuto decorso del termine prescrizionale calcolato sulla base degli artt. 160 e 161 c.p.<sup>56</sup>.

Il tema, inserito nel presente paragrafo per le ragioni già illustrate, avrebbe probabilmente dovuto far parte di un paragrafo dedicato all'abuso del processo, quale ambito nel quale la distorsione dello spirito della legge, nonostante la conformità alla sua lettera - o al suo silenzio - registra numerosissimi arresti giurisprudenziali<sup>57</sup>.

Quello dell'abuso del processo è infatti un fenomeno al quale si assiste quotidianamente nelle aule di Giustizia, specie in quelle penali<sup>58</sup>.

Si tratta di un fenomeno non certo trascurabile, nel quale l'uso degli strumenti difensivi conferiti all'imputato viene attivato non al fine di ottenere garanzie

---

<sup>56</sup> Un primo esempio di disapplicazione delle norme in materia di prescrizione è dato da Cass., sez. III pen., sent. 15 settembre 2015 (dep. 20 gennaio 2016), n. 2210, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it) con nota di F. VIGANO', *La prima sentenza della Cassazione post Taricco: depositate le motivazioni della sentenza della terza sezione che disapplica una prescrizione già maturata in materia di frodi iva*, 22 gennaio 2016. Critico sulla possibilità di demandare al Giudice compiti che spetterebbero al unicamente al Legislatore L. EUSEBI, *Nemmeno la Corte di Giustizia dell'Unione può erigere il giudice a legislatore*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 10 dicembre 2015. Sempre sul tema, si rimanda alla lettura di Cassazione, sez. IV, sent. 25 gennaio 2016, n. 7914 con nota di A. GALLUCCIO, *La Cassazione di nuovo alle prese con Taricco: una sentenza cauta, in attesa della pronuncia della Corte costituzionale*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 3 marzo 2015. In questo caso, tuttavia, la Corte non è giunta alla disapplicazione delle norme, difettandone i presupposti.

<sup>57</sup> Fra tutti si segnala l'importante sentenza della Cassazione, Sezioni Unite penali, 10 gennaio 2012 n. 155 on line all'indirizzo [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

<sup>58</sup> Per approfondimenti sul tema cfr. fra tutti D. NOTARO, *In foro illecito versari: l'abuso del processo fra dimensione etica e risposta penale*, Torino, 2015.

processuali effettive o realmente più ampie, o comunque migliori possibilità di difesa, bensì al solo scopo di “una reiterazione tendenzialmente infinita delle attività processuali”, con finalità facilmente intuibili<sup>59</sup>.

L'esame dettagliato di questa ulteriore problematica – come dimostra l'elevato numero di contributi segnalati – avrebbe probabilmente necessitato di un lavoro interamente dedicato e affrontarlo in questa sede comporterebbe, pertanto, una digressione non consentita nella prospettiva di indagine.

Ciononostante non avrebbe potuto essere taciuto, atteso che, come si è avuto modo di osservare, ancora una volta esso tocca i temi della legalità e del ruolo del giudice chiamato a supplire, almeno con riferimento ai casi nei quali ad essere intaccati siano gli interessi dell'Unione<sup>60</sup>, alla – indubbiamente - consapevole inerzia del legislatore.

Allo stesso modo, esso risulta di singolare importanza nella misura in cui consente di evidenziare il differente atteggiamento della Corte di Giustizia in materia: più restrittivo nelle ipotesi in cui la contestazione dell'abusività del comportamento sia volta ad ostacolare l'esercizio dei diritti fondamentali attribuiti ai cittadini dell'Unione o l'attribuzione agli stessi di posizioni di vantaggio; evidentemente più ampio quando la contestazione attenga invece a comportamenti suscettibili di frapporre un concreto impedimento al perseguimento delle politiche fiscali della stessa Unione.

---

<sup>59</sup> Così si esprime la Suprema Corte nella sentenza già menzionata, in relazione ad un caso nel quale è stato giudicato abusivo l'avvicendamento dei difensori degli imputati, realizzato in modo reiterato e non giustificato da alcuna reale esigenza difensiva, se non quella, poi effettivamente realizzata, di dilatare i tempi processuali, fino alla declaratoria di estinzione dei reati per prescrizione. La Corte afferma che può ritenersi sussistente un abuso del processo di fronte ad un numero esagerato di iniziative difensive, ancorché in astratto ciascuna espressione di una legittima facoltà, qualora esse siano in concreto prive di fondamento e di scopo conforme alle ragioni per le quali tali facoltà sono riconosciute. Nel caso sottoposto al suo esame, ad esempio, nel corso del giudizio di primo grado si erano succeduti ben otto difensori, compreso quello che era tornato ad assistere uno degli imputati in appello e in Cassazione, i quali avevano tutti depositato atti di rinuncia al mandato sostanzialmente identici nel riferirne la ragione alla scarsità di tempo. I difensori sostituiti e quelli nominati (che avevano sempre fatto richiesta di nuovi termini a difesa) non erano mai comparsi e non risultava accettazione delle nomine fatte in udienza, con l'effetto di “ascoltare e riascoltare” l'imputato “che chiedeva di rendere spontanee dichiarazioni, e acquisire sue ulteriori memorie”.

<sup>60</sup> Salvo poi individuare quali siano tali interessi, apparendo plausibile che non possa trattarsi esclusivamente delle frodi in materia di IVA.

#### **4. L'elaborazione della teoria dell'abuso del diritto nel diritto interno con riferimento al diritto tributario.**

Tornando all'oggetto precipuo della nostra indagine, è opportuno sottolineare che la prima manifestazione di contrasto alle pratiche abusive in grado di intaccare gli interessi finanziari dello Stato si è avuta in ambito interno con l'introduzione dell'art. 10 l. 29 dicembre 1990, n. 408, che consentiva all'amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti e cessione o valutazione di valori mobiliari, poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta.

Questa prima previsione normativa della elusione fu però ritenuta insoddisfacente, attesa la scelta del legislatore di richiedere che lo scopo esclusivo del compimento di una determinata operazione da parte del contribuente fosse da ravvisarsi nell'abbattimento dell'imposta, per l'equivocità di significato che circondava l'espressione "ragioni economiche", nonché per l'estemporaneità del riferimento ad una volontà fraudolenta da parte del privato, che sembrava richiamare concetti di matrice penalistica, palesemente estranei alla condotta di elusione degli obblighi fiscali; condotta che, come sottolineato da più parti, risulta al contrario caratterizzata per l'assenza di mendacio e artificio e per il formale rispetto della normativa che regola la materia<sup>61</sup>.

Successivamente, raccogliendo le manifestazioni di dissenso rispetto al citato articolo 10, il legislatore, con l'articolo 7 del D.Lgs. n. 358 del 1997, ha introdotto l'articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973<sup>62</sup>, che ha costituito, fino alla sua recente

---

<sup>61</sup> C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione* in A. GIARDA – A. PERINI – G. VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria 2016*, Milano, 2016, 21.

<sup>62</sup> Che così recita: "le disposizioni dei commi 1 (1-bis) e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni: a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessioni di crediti; d) cessioni di eccedenze d'imposta; e) operazioni di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società; f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-

abrogazione, la norma antielusiva di riferimento nell'ambito della disciplina dell'accertamento delle imposte sui redditi, anche se applicabile, ancora una volta, ad un numero chiuso, pur se piuttosto ampio, di operazioni.

Lo scopo dell'introduzione dell'art. 37-bis, nell'ottica del legislatore, era quello di individuare fattispecie specifiche di elusione, caratterizzate, appunto, dall'adozione di comportamenti che pur non violando direttamente alcuna precisa disposizione fossero volti ad ottenere vantaggi non consentiti. Nell'ottica del legislatore, la norma doveva fungere da fattispecie di chiusura, di applicazione speciale e limitata, probabilmente riferibile – atteso l'inserimento di tale disposizione nel corpo del D.P.R. n. 600 del 1973 – unicamente al settore delle imposte sui redditi, beninteso nelle sole ipotesi in cui fosse stata posta in essere una delle operazioni esplicitamente elencate.

Ebbene, superando i limiti della vecchia normativa attraverso l'eliminazione del requisito dello scopo esclusivo e della fraudolenza, la norma – che, come si è detto e come si vedrà, è stata recentemente abrogata ma che, per lungo tempo, ha costituito il centro nevralgico del tema di analisi anche e soprattutto con riferimento alla rilevanza penale di comportamenti alla stessa suscettibili - prevedeva l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria degli atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, qualora privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e volti ad ottenere un vantaggio fiscale altrimenti non dovuto (riduzione d'imposta o rimborso).

Nel tempo, sono state poi introdotte altre specifiche previsioni antielusive, quali quelle disciplinate agli articoli 73, comma 3, 110, comma 7<sup>63</sup>, comma 10<sup>64</sup>, 167<sup>65</sup> del T.U.I.R.

---

quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi. f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale”.

<sup>63</sup> Con riferimento alla disciplina del *transfer pricing*, che trova applicazione nel determinare il valore normale dei prezzi o dei profitti relativi ad operazioni che intercorrono tra due imprese collegate residenti in paesi a fiscalità diverse.

<sup>64</sup> Che prevede l'ineducibilità dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese situati in Stati appartenenti alle cosiddette Black list.

Dunque, l'articolo 10, prima, e l'articolo 37-bis, dopo, per lungo tempo hanno rappresentato l'unico ancoraggio normativo per combattere l'elusione.

All'inizio del secolo, infatti, l'approccio della giurisprudenza al tema appariva piuttosto timido, considerandosi inopponibili nei confronti del fisco solo quei comportamenti che tali fossero definiti da una specifica disposizione di legge<sup>66</sup>, mentre fuori da questi casi l'elusione era intesa alla stregua di una mera sostituzione di un presupposto con un altro assoggettato a un trattamento fiscale meno oneroso: in quest'ottica, pertanto, essa era considerata generalmente non illecita e fiscalmente efficace ed opponibile al fisco.

In quegli anni, pertanto, la teorica dell'abuso appariva ancora «destinata a rimanere rinchiusa negli stretti e invalicabili confini dell'art. 37-bis, d.p.r. 29.9.1973, n. 600, e ciò perché il suo ambito applicativo non poteva sfuggire ai limiti ricavabili dal suo 3° comma, che individuava con incedere tassativo le operazioni assoggettabili al disposto normativo<sup>67</sup>».

Con le sentenze della Suprema Corte n. 20398 del 21 ottobre 2005, n. 20816 del 26 ottobre 2005 e n. 22932 del 14 novembre 2005<sup>68</sup> si è tuttavia registrata una vera e propria inversione di tendenza. Più precisamente, con le sentenze n. 20398 e 22932 del 2005, si è sradicata l'impostazione tesa a limitare il disconoscimento fiscale delle pratiche elusive alle sole ipotesi previste dalla legge.

Si è infatti affermato che il Giudice, anche in riferimento a fatti verificatisi prima dell'entrata in vigore delle norme antielusive, può e deve ritenere nulle per difetto di causa le operazioni di trasferimento per breve tempo di azioni, da parte di un

---

<sup>65</sup> Relativa alla disciplina delle *Controlled foreign company*. Presupposto per la applicazione della normativa è il possesso di redditi conseguiti in uno degli Stati o territori con regime fiscale privilegiato da imprese, società o enti controllati, direttamente o indirettamente, da persone fisiche, anche non titolari di reddito di impresa in Italia, o dai soggetti di cui agli articoli 5 (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice) e 87, comma 1, lettere a), b) e c) (soggetti passivi Ires) del Tuir, residenti nel territorio dello Stato. Rientrano in detta disposizione anche i redditi conseguiti da controllate estere, ancorché non residenti in uno degli Stati o territori individuati dal citato decreto ministeriale, che tuttavia provengano da stabili organizzazioni situate in uno di detti Stati o territori

<sup>66</sup> cfr. Cass. 3 aprile 2000, n. 3979, Cass. 3 settembre 2001, n. 11351 nonché Cass. 7 marzo 2002, n. 3345 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it).

<sup>67</sup> F. ADDIS, *op. cit.*, 16

<sup>68</sup> Tutte disponibili all'indirizzo [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it).

soggetto estero, al solo scopo di far usufruire al contribuente italiano una deduzione per minusvalenza<sup>69</sup>.

A sua volta la sentenza n. 20816/2005 ha enunciato il principio di diritto secondo cui "l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per frode alla legge, ivi compresa la legge tributaria (art. 1344 c.c.)", chiarendo espressamente che "la relativa prova può essere fornita con qualsiasi mezzo, anche attraverso presunzioni".

In queste sentenze, tuttavia, la Corte ha fatto riferimento all'abuso solo incidentalmente, in quanto i casi sottoposti al suo vaglio sono stati risolti facendo riferimento alla frode alla legge (art.1344 c.c.) e alla simulazione relativa<sup>70</sup>, ovvero 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*».

Queste pronunce, tuttavia, sono risultate di particolare interesse per diversi ordini di ragioni.

In primo luogo, per aver sancito l'invalidità dei contratti di «*dividend washing*» e «*dividend stripping*», all'epoca largamente utilizzati nella prassi. In secondo luogo in quanto, per la prima volta, il principio dell'abuso del diritto affermatosi in ambito europeo è stato esteso anche ai tributi non armonizzati<sup>71</sup>, ovvero soggetti alla piena normativa degli ordinamenti giuridici dei singoli Stati membri, così consentendo all'Amministrazione il disconoscimento o la riqualificazione fiscale degli atti, fatti e negozi posti in essere dal contribuente in presenza di presupposti integranti i profili dell'elusione o comunque dell'abuso di diritto.

---

<sup>69</sup> Con la sentenza 20398/2005, «in riferimento all'ipotesi in cui l'acquirente di azioni da un fondo comune d'investimento, dopo averne percepito i dividendi, abbia rivenduto i titoli al fondo stesso al fine di consentire l'elusione del regime fiscale previsto dall'art. 9 della legge n. 77 del 1983 (come sostituito dal d.lg. 25 gennaio 1992 n. 83) (c.d. "dividend washing")» si è ritenuta mancante la causa del contratto con conseguente nullità dei contratti collegati di acquisto e di rivendita delle azioni, atteso che dagli stessi non deriva alcun vantaggio economico per le parti diverso dal risparmio fiscale. «Tale mancanza di ragione, che investe nella sua essenza lo scambio tra le prestazioni contrattuali attuato attraverso il collegamento negoziale, comporta l'inefficacia dei contratti nei confronti del fisco, con conseguente esclusione del credito d'imposta» previsto per l'acquirente da specifiche disposizioni in materia fiscale.

<sup>70</sup> Nella sentenza 201816 relativamente ad una vicenda di usufrutto azionario.

<sup>71</sup> M. BEGHIN, *Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario (nel comparto dei tributi non armonizzati)* in *Bollettino tributario*, 2009, 1417

In terzo luogo, per aver sollecitato due ordinanze della sezione tributaria della Corte di Cassazione (n. 12301 e 12302 del 24 maggio 2006)<sup>72</sup> con cui si è ritenuto opportuno devolvere alle Sezioni Unite le seguenti questioni: 1) se l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, sia legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per "abuso di diritto", ovvero per la abusiva utilizzazione di norme comunitarie a scopi impropri; 2) se il Giudice tributario, di fronte ad un atto di accertamento in cui si deduca un procedimento negoziale indiretto, possa ritenere comprese nel *thema decidendi* e rilevare d'ufficio eventuali cause di nullità dei contratti, la cui validità ed opponibilità alla Amministrazione abbia costituito oggetto dell'attività assertoria delle parti.

Con l'intervento delle Sezioni Unite con le sentenze n. 30055, 30056 e 30057 del 23.12.2008, in risposta ai quesiti oggetto dell'ordinanza di rimessione, si è quindi «consacrata quella che nei mesi precedenti aveva assunto i contorni di una vera e propria *nouvelle vague* nell'ambito dell'interpretazione e quindi dell'applicazione delle norme tributarie<sup>73</sup>» e si è esplicitamente affermato il principio del divieto dell'abuso del diritto, sulla scorta delle citate sentenze Halifax e Part Service della Corte di Giustizia.

Con le citate sentenze, infatti, le Sezioni Unite hanno affermato, da un lato, la necessità di aderire all'indirizzo affermatosi nella giurisprudenza della Sezione tributaria, fondato sul riconoscimento dell'esistenza di un generale principio antielusivo, la cui vigenza non risulterebbe ostacolata dalle singole previsioni antielusive speciali che ne rappresenterebbero, piuttosto, una concreta espressione.

Dall'altro, anche per rispondere alle forti critiche che la dottrina aveva mosso alle sentenze del 2005 e a quelle successive che ne avevano seguito l'impostazione, le Sezioni Unite si sono premurate di trovare al principio una più idonea collocazione sistematica, essendo apparso evidente che la nuova teorica dell'abuso non potesse,

---

<sup>72</sup> Disponibili all'indirizzo [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

<sup>73</sup> A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, abuso del diritto e norme penali*, in *Rivista trimestrale di Diritto penale dell'economia*, 3-2012, 731

qualora trasposta nell'ambito della fiscalità diretta, trovare adeguato fondamento nei principi stabiliti nel Trattato UE, necessitando di un "referente interno" di ordine costituzionale.

Si è pertanto affermato che l'intollerabilità di condotte tese a trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili e diverse dalla mera aspettativa di un risparmio di imposta<sup>74</sup> che giustifichino l'operazione, sarebbe ravvisabile alla stregua dei principi di capacità contributiva - quale regola fondamentale che presiede alla ripartizione dei tributi tra i consociati - e di progressività nell'imposizione dallo stesso richiamati, ma anche dai principi di solidarietà ed uguaglianza stabiliti dagli articoli 2 e 3, attesa l'emergenza del dovere di ogni cittadino di concorrere al mantenimento della comunità alla quale appartiene secondo le proprie possibilità.

A ben vedere, quindi, la Corte di Cassazione non si è fermata al mero recepimento del principio elaborato in sede sovranazionale, seppure la giurisprudenza comunitaria abbia indubbiamente costituito la principale fonte di ispirazione<sup>75</sup>, ma ha posto in essere un'importante opera definitoria, volta a ricalcare i contorni della figura e a conferirle maggiore "tassatività" e "legittimazione".

La dottrina ha sottolineato come il riferimento ai principi di capacità contributiva e progressività nell'imposizione abbia costituito una scelta "ritardata", più che coraggiosa, atteso che essi sanciscono una regola in grado di per sé di consentire il disconoscimento di operazioni elusive, senza alcun bisogno di caratterizzazioni ulteriori<sup>76</sup>, e che risultano altresì in grado di consentire la opportuna

---

<sup>74</sup> Le opinioni della dottrina sul punto sono state piuttosto contrastanti: da una parte, si è ritenuto che l'art.53 Cost non possa assurgere a norma in grado di porre obblighi al contribuente, trattandosi di disposizione idonea unicamente a porre limiti al legislatore (in questo senso cfr. V. FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009, 390 ss.. Da altri, l'approccio al tema è stato giudicato con favore seppure considerato tardivo, atteso che la Corte ben avrebbe potuto affermare il suddetto principio senza attendere la pronuncia della Corte di Giustizia (cfr. F. ADDIS, *op. cit.*, 15).

<sup>75</sup> Come testimonia E. ALTIERI, *La codificazione del principio dell'abuso del diritto in campo fiscale*, in AA. VV. *L'abuso del diritto fra diritto e abuso*, *op. cit.*, 30 in qualità di Consigliere della Suprema Corte, estensore delle prime sentenze in materia, che sottolinea la grande utilità di tale approccio sistematico.

<sup>76</sup> F. ADDIS, *op. cit.*, 15

differenziazione con l'istituto dell'abuso del diritto elaborato in campo civilistico, anche al fine di evitare indebite commistioni<sup>77</sup>.

Al di là delle critiche, l'importanza del contributo apportato dalla Corte alla creazione della figura appare piuttosto manifesta e tale si mostra, in particolare, ove si ponga l'attenzione al concetto di "valide ragioni economiche extrafiscali".

In questo contesto, infatti, la Corte ha chiarito la necessità di applicare il principio dell'abuso del diritto con particolare cautela, attesa la necessità di trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto in tema di attività di impresa, come noto sorretta dal principio di libertà di iniziativa economica di cui all'art.41 Cost.

Il carattere abusivo di un'operazione, pertanto, dovrà essere escluso quando «sia individuabile una compresenza non marginale di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possano rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda».

La contestazione relativa al difetto di valide ragioni economiche e al conseguimento di un indebito vantaggio fiscale presuppone l'esistenza di un valido strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dal contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito dal contribuente<sup>78</sup>.

L'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustificano operazioni che, in una normale logica di mercato, appaiono irragionevoli e volte esclusivamente a determinare quel risultato fiscale, grava sul contribuente, mentre naturalmente incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici<sup>79</sup>.

Sulla base di tale copiosa elaborazione concettuale, che negli ultimi anni ha registrato una maggiore presa di coscienza, l'applicazione del principio del divieto

---

<sup>77</sup> E. ALTIERI, *op. cit.*, 30

<sup>78</sup> Cass. civ., Sez. Trib, 21 gennaio 2011 n. 1372 in *www.iusexplorer.it*.

<sup>79</sup> Sul tema cfr. C. CORRADO OLIVA, *L'abuso del diritto tra onere di allegazione e onere della prova*, in AA. VV. *L'abuso del diritto fra diritto e abuso*, *op cit.*, 30

di abuso del diritto è risultata estremamente ampia e tale che ha rappresentato negli ultimi anni «un formidabile strumento nell'ambito del giudizio tributario»<sup>80</sup>, utilizzato per rendere inopponibili all'Amministrazione finanziaria le scelte negoziali dei contribuenti anche ai fini delle imposte sui redditi<sup>81</sup>, dell'Iva<sup>82</sup>, delle imposte sulle successioni e donazioni, dell'imposta di registro e dei tributi doganali<sup>83</sup>, con riferimento ai quali lo schema dell'abuso del diritto è stato utilizzato per la contestazione del reato di contrabbando di cui all'art.292 D.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43, depenalizzato dal d.lgs. n. 8 del 15.01.2016.

**5. La categoria dell'abuso e il diritto penale: incompatibilità ontologica o compatibilità *in parte qua*? In particolare: l'abuso quale parametro normativo di integrazione del fatto tipico.**

Già dalla lettura di queste prime pagine saranno risultate piuttosto intuibili le difficoltà insite nella trasposizione della categoria dell'abuso del diritto in ambito penalistico, attesa la vigenza del principio di legalità e dei suoi corollari.

Poiché, infatti, «nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso» (art.25, comma 2, Cost.) e che preveda espressamente<sup>84</sup> quel fatto come reato, l'abuso, quale «figura duttile<sup>85</sup>» creata

---

<sup>80</sup> T. GIACOMETTI, *La Cassazione torna sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Diritto penale contemporaneo – Rivista Trimestrale*, 4-2013, 327.

<sup>81</sup> Cass. 13 maggio 2009, n. 10981 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it). Nello stesso testo e dalla medesima fonte, consulta anche Cass., 6 maggio 2009, n. 10388. Sul tema M. BEGHIN, *L'abuso del diritto nella indefettibile prospettiva del "vantaggio fiscale"*, in *Corriere tributario*, 2009, 2325.

<sup>82</sup> Cassazione civile, sezione tributaria, 26 giugno 2009, n. 15029 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

<sup>83</sup> Cassazione civile, sezione tributaria, 15 settembre 2009, n. 19827 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

<sup>84</sup> L'avverbio espressamente è contenuto nel solo art. 1 c.p. mentre non è presente nella formulazione dell'articolo 25, comma 2, Cost. Ciononostante, si ritiene unanimemente che il principio costituzionale di legalità e quello a livello di legge abbiano la medesima estensione, atteso che sarebbe paradossale attribuire che il legislatore del 1948 nel procedere alla

dall'interprete e nelle mani dell'interprete, il cui unico ancoraggio normativo, fino ad un recente passato, era «una norma (per il penalista) non certo dettagliata»<sup>86</sup>, rivela quell'«insanabile contraddizione tra le necessaria *atipicità* degli istituti di cui si tratta e la necessaria *tipicità*, invece, dell'illecito penale<sup>87</sup>», che, perché siano salvaguardati la riserva di legge, il principio di separazione dei poteri nonché la libera autodeterminazione individuale<sup>88</sup>, deve prevedere in maniera chiara e precisa – tassativa, appunto - cosa costituisce reato.

Come noto, il nostro ordinamento ha inteso attribuire alla legge la previsione della fattispecie criminosa e delle conseguenze penali della sua integrazione, affinché, attraverso l'*iter* parlamentare e la diretta partecipazione delle minoranze<sup>89</sup>, fosse garantita una riflessione particolarmente attenta sulle ragioni per le quali considerare reato un certo fatto umano.

Ebbene, sarebbe incoerente con tale assunto consentire previsioni tanto ampie da risultare sostanzialmente imprevedibili nella propria interpretazione da parte dell'organo a ciò deputato. Il *deficit* di tassatività delle norme penali è perciò destinato ad infrangere il crisma della riserva di legge perché consente al giudice di intervenire sulla norma, estendendone o restringendone i margini applicativi<sup>90</sup>.

---

costituzionalizzazione del principio non intendesse recuperarne tutte le dimensioni garantistiche. Così G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale – Parte generale. Settima Edizione*, Bologna, 2014, 56.

<sup>85</sup> M. BOSI, *La rilevanza penale dell'abuso del diritto*, online sul sito [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 12 ottobre 2016.

<sup>86</sup> Il riferimento è chiaramente all'art.37bis D.P.R. 600/73.

<sup>87</sup> A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso "Dolce & Gabbana"* in AA. VV. *"L'abuso del diritto fra diritto e abuso"*, *op. cit.*, 25.

<sup>88</sup> Cfr. Corte costituzionale, sentenza 327 del 2008, nonché, quanto ai riflessi sul principio di colpevolezza Corte costituzionale, sentenza 364 del 1988 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it). Sotto quest'ultimo profilo, come noto, «il cittadino dovrebbe potere conoscere preventivamente i confini tra lecito e illecito, garanzia essenziale anche per invocare lo scopo rieducativo della pena che, in quanto privativa della libertà personale, non deve accompagnarsi ad alcuna forma di esemplarità» così A. GAMBERINI, *La crisi della tipicità. Appunti per una riflessione sulla trasformazione della giustizia penale*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 31 maggio 2016

<sup>89</sup> M. GALLO, *Appunti di diritto penale*, Torino, 1999, 48

<sup>90</sup> Sul principio di legalità e sulla crisi, determinata anche dal ruolo sempre più creativo della giurisprudenza, la letteratura è florida di contributi. Fra tutti cfr. G. FIANDACA, *Crisi della riserva di legge e disagio della democrazia rappresentativa nell'età del protagonismo giurisdizionale*, in *Criminalia*, 2011, 79; A. GAMBERINI, *La crisi della tipicità*, *op. cit.*; S. MILONE, *La garanzia della legalità tra diritto penale e processo: come assicurare la prevedibilità di un diritto...imprevedibile? Alcuni caveat dal caso Contrada*, in [www.lalegislazionepenale.eu](http://www.lalegislazionepenale.eu), 8 gennaio 2016; F. PALAZZO, *Legalità tra law in the book e law in action*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 13 gennaio 2016; D. PULITANO, *Paradossi della legalità. Fra Strasburgo, ermeneutica e riserva di legge*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 13 gennaio 2015;

Rimandando l'analisi approfondita del problema della rilevanza penale dell'abuso del diritto al prosieguo della trattazione, è opportuno adesso focalizzarsi su alcune fattispecie che prevedono il riferimento all'abuso.

Per quanto già evidenziato, infatti, risulta piuttosto ovvio che fattispecie siffatte siano quantomeno suscettibili di suscitare "i soliti sospetti" sulla violazione dei principi fondamentali in materia penale, attesa la ridetta difficoltà della legge di fissare i limiti dell' "uso", senza i quali l' "abuso" non risulta nemmeno immaginabile.

Ciò, tuttavia, non significa che il concetto in discorso sia del tutto avulso dal nostro sistema<sup>91</sup>.

Nell'ottica della valorizzazione del canone e del suo utilizzo in ambito penale, anche con riferimento alle ricadute in tema di legittimità per rispetto del principio di legalità, appare d'obbligo il riferimento alla norma di cui all'articolo 323 c.p., che, nella sua versione originaria, puniva il pubblico ufficiale che *abusando dei poteri inerenti alle sue funzioni* avesse commesso qualsiasi fatto non previsto come reato da una particolare disposizione di legge, purché l'azione fosse volta al fine di recare ad altri un danno o a provocargli un vantaggio.

Tale disposizione delineava un reato di mera condotta a dolo specifico e, seppure inizialmente rivestisse un ruolo marginale all'interno dei reati contro la pubblica amministrazione, poteva essere invocata ogni volta si riscontrassero finalità privatistiche, pure in costanza di atti legittimi.

L'uso della mera locuzione "*abusando dei poteri inerenti alle (sue) funzioni*" aveva perciò posto dubbi di legittimità costituzionale per violazione dell'articolo 25, comma secondo, Cost.: secondo l'opinione dominante, infatti, il contrasto con il principio di legalità e tassatività della legge penale non poteva che ritenersi insito

---

<sup>91</sup> Uno scrutinio attento, al contrario, mostra che il tema della possibile rilevanza penale dell'abuso non può certo ritenersi circoscritto al diritto penale tributario e alla *querelle* che ha visto contrapporsi dottrina e giurisprudenza nel più recente passato, fino all'intervento (forse) risolutivo del Legislatore nell'agosto 2015, di cui si darà ampiamente atto nell'ultimo capitolo.

Nonostante, infatti, fino ad un recente passato l'abuso fosse da considerarsi un fatto «non riconducibile ad una precisa fattispecie legale» (l'espressione è di V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963, 201), il suo richiamo in ambito penalistico è stato ed è tutt'altro che sporadico o desueto, seppure, effettivamente, solo recentemente e nel contesto penal-tributario il tema sia balzato agli onori della cronaca non solo giudiziaria.

nella punibilità dell'abuso a prescindere dalla violazione di una specifica disposizione di legge. Quale «oggettiva strumentalizzazione dell'ufficio [consistente] in una sostituzione o comunque un'alterazione delle finalità istituzionali, [tale da] realizzare uno scarto rispetto al comportamento che sarebbe stato verosimile attendersi da altro funzionario agente nelle stesse condizioni di fatto<sup>92</sup>», l'abuso apriva infatti un contrasto diretto e probabilmente insanabile con il principio di legalità.

Per tale ragione - oltre che per «scongiurare o quantomeno stemperare attraverso la maggiore tipizzazione del fatto riconducibile al delitto di abuso di ufficio il rischio di "invasione" e di interferenza del giudice penale in aree riservate alla valutazione discrezionale della pubblica amministrazione»<sup>93</sup> - il legislatore intervenne in modifica della disposizione.

Ciò avvenne dapprima nell'ambito della riforma generale dei delitti contro la pubblica amministrazione del '90; quest'ultima, tuttavia, non fu risolutiva con riferimento al deficit di tassatività e, anzi, concentrò maggiormente l'attenzione degli Autori dell'epoca sul punto, attesa l'estensione del quadro applicativo della norma per mezzo dell'inclusione, fra i soggetti attivi, dell'incaricato di pubblico servizio.

Più recentemente, sulla scorta della lamentata inadeguatezza della nuova disposizione, rimessa al vaglio della Corte costituzionale proprio per assunto contrasto con il principio di tassatività e determinatezza delle fattispecie criminose, con la Legge 16.07.1997 n. 234, si è provveduto, da un lato, a trasformare l'abuso d'ufficio da delitto di pura condotta con dolo specifico (integrato ogniqualvolta il pubblico ufficiale abusasse del suo ufficio al fine di procurare a sé o ad altri un ingiusto vantaggio o di causare ad altri un danno), in delitto di evento con dolo generico (il quale si consuma soltanto con la realizzazione di un ingiusto vantaggio patrimoniale proprio o altrui oppure con la provocazione di un danno ingiusto

---

<sup>92</sup> Cfr. A. PAGLIARO, *Principi di diritto penale - Parte speciale, delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione*, VII ed., Milano, 1995, 228

<sup>93</sup> così R. GAROFOLI, *Manuale di diritto penale - Parte speciale*, Tomo I, Roma, 2010, 222.

altrui<sup>94</sup>); dall'altro, abbandonata l'infelice tautologia per la quale commetteva *abuso d'ufficio* il pubblico ufficiale che *abusava del suo ufficio*, proprio nell'ottica della valorizzazione e del rispetto del principio di precisione e determinatezza della fattispecie penale, si è opportunamente stabilito che l'abuso, per integrare il delitto di cui all'articolo 323 c.p., deve consistere nella violazione di norme di legge o di regolamento o nella violazione dell'obbligo di astensione di chi abbia nella vicenda un interesse proprio o di un prossimo congiunto, ovvero nella violazione di uno degli obblighi di astensione disciplinati da norme di legge<sup>95</sup>.

---

<sup>94</sup> Cosicché, se in passato bastava che il soggetto attivo agisse per procurare un vantaggio ingiusto od arrecare un danno ingiusto, ora è necessario che tale vantaggio o tale danno si sia verificato in concreto, con una evidente riduzione dell'area delle condotte punibili.

<sup>95</sup> Recentemente, la norma in discorso è stata nuovamente sottoposta al vaglio della Corte costituzionale per asserito contrasto all'art.25, comma 2, Cost. da parte del gip presso il Tribunale di Enna. Il contrasto è stato ritenuto sussistente non in relazione alla formulazione in sé e per sé della norma ma con riguardo alla interpretazione invalsa presso la giurisprudenza di legittimità, che, a parere del remittente, avrebbe da tempo adottato un'interpretazione assai ampia della nozione di «violazione di norme di legge». In questo senso, si assume che costituirebbe «diritto vivente» l'interpretazione secondo cui il requisito in questione (la violazione di norme di legge o di regolamento) consisterebbe anche nella inosservanza dell'art. 97 Cost., la cui «parte immediatamente precettiva» impone ad ogni pubblico funzionario, nell'esercizio delle funzioni, di non usare il potere conferitogli dalla legge per compiere favoritismi e procurare ingiusti vantaggi ovvero per realizzare intenzionali vessazioni o discriminazioni, e che, pertanto, risulterebbe non priva di rilevanza la violazione «non solo di norme giuridiche contenute in leggi e regolamenti ma anche di quelle previste in atti amministrativi, circolari, contratti collettivi e addirittura discendenti da prassi amministrative». L'inclusione dei principi di imparzialità e buon andamento tra le violazioni di legge rilevanti per integrare l'abuso di ufficio risulterebbe foriera di vaghezza ed elasticità della fattispecie incriminatrice, così sovvertendosi le stesse finalità della riforma di tale precetto introdotte con la «novella del 1997».

La Corte costituzionale (ordinanza n.177/2016 disponibile on line al sito [www.giurcost.org/decisioni/2016/0177o-16.html](http://www.giurcost.org/decisioni/2016/0177o-16.html)) ha tuttavia dichiarato manifestamente inammissibile la questione, da un lato, censurando l'ordinanza di rimessione in relazione alla descrizione della fattispecie concreta, che non avrebbe consentito di verificare sotto quale specifico profilo la disposizione censurata dovesse essere applicata per definire il giudizio principale, dando luogo a un vizio che si era riverberato, altresì, sul *petitum formulato*. Dall'altro, ha affermato che qualora per la delibazione dell'ipotesi di reato fosse venuta in rilievo la violazione di norme del contratto collettivo di lavoro, la ricostruzione del «diritto vivente» prospettata dal rimettente si sarebbe rivelata errata, considerando che, secondo la prevalente giurisprudenza di legittimità, la violazione da parte del pubblico ufficiale delle norme collettive contrattuali applicabili ai rapporti di pubblico impiego non realizza uno dei presupposti necessari per la configurabilità del reato di abuso di ufficio (Corte di cassazione, sezione sesta penale, 3.11.2005-13.04.2006, n. 13511 e 25.09.2008-5.02.2009, n. 5026); qualora, invece, la violazione di legge fosse stata contestata in relazione alle «plurime e reiterate vessazioni»- e, dunque, con riferimento a condotte direttamente lesive del principio di imparzialità sancito dall'art. 97 Cost. - l'ordinanza sarebbe comunque risultata mancante sotto il profilo della illustrazione delle ragioni per le quali il giudice rimettente, a fronte di un contrasto diacronico di giurisprudenza sull'interpretazione della nozione di «violazione di norme di legge» (esemplificato da Corte di cassazione, Sezione seconda penale, sentenza 27 ottobre-20 novembre 2015, n. 46096 e, Sezione sesta penale, sentenza 18 febbraio-25 marzo 2009, n. 13097), non abbia ritenuto di praticare un'interpretazione conforme a Costituzione, reputando invece operante il vincolo dell'asserito «diritto vivente».

Il riferimento alla fattispecie in analisi nella sua evoluzione normativa, consente di rilevare un dato senz'altro importante nell'ottica di indagine.

È possibile notare, infatti, come il ripristino della tassatività e determinatezza della fattispecie sia avvenuto con il definitivo abbandono della tortuosa via della descrizione della condotta per il tramite del nostro sfuggente concetto, rimasto ormai solo nella rubrica della norma. Il fatto tipico, allo stato attuale, risulta infatti ancorato a più precisi parametri normativi, attraverso il riferimento alla "violazione di norme di legge e di regolamento" che restituisce alla fattispecie quel necessario grado di chiarezza e determinatezza.

Risulta allora istintivo chiedersi se tutte le fattispecie penali che contengono nel testo della norma un riferimento all'abuso, per ciò solo, siano suscettibili di aprire un insanabile contrasto con il principio di tassatività.

Per rispondere a questo quesito ed approfondire il discorso, può allora apparire interessante una breve analisi della fattispecie di "abuso dei mezzi di correzione e di disciplina" di cui all'art.571 c.p.<sup>96</sup>, nella quale, come noto, il riferimento all'abuso persiste, oltre che nella rubrica, anche nel testo della previsione.

L'art.571 c.p. punisce, infatti, con la reclusione fino a sei mesi "chiunque *abusa* dei mezzi di correzione o di disciplina in danno di una persona sottoposta alla sua autorità, o a lui affidata per ragione di educazione, istruzione, cura, vigilanza o custodia, ovvero per l'esercizio di una professione o di un'arte, [...], se dal fatto deriva il pericolo di una malattia nel corpo o nella mente".

Il capoverso dispone, a sua volta, che, se dal fatto deriva una lesione personale, si applicano le pene stabilite dagli artt. 582 e 583, ridotte a un terzo (pertanto, nel caso di lesione lieve, reclusione da un mese a un anno; per quella grave, da un anno a due anni e quattro mesi; per quella gravissima, da due a quattro anni); se ne deriva la morte, si applica la reclusione da tre a otto anni<sup>97</sup>.

L'abuso rilevante, nell'ottica della fattispecie in esame, è stato pacificamente individuato nel cattivo uso degli strumenti correttivi ovvero in un eccesso nell'uso

---

<sup>96</sup> Per un'analisi del reato, cfr. per tutti M. C. PARMIGGIANI, *Abuso dei mezzi di correzione e disciplina*, in *Delitti contro la moralità pubblica, di prostituzione, contro il sentimento per gli animali e contro la famiglia*, in *Trattato di Diritto penale* diretto da A. CADOPPI, S. CANESTRARIA, MANNA, M. PAPA, Vol. VI, Torino, 2009, 461

<sup>97</sup> Risulta chiaro che il legislatore ha inteso mitigare la responsabilità alla luce della funzionalizzazione dell'atto di violenza a pretesi scopi correttivi o disciplinari.

di questi, pur se mosso da fini educativi e nonostante il ricorso a tali strumenti sia del tutto e necessariamente lecito. Verrebbe quindi a mancare l'elemento oggettivo del reato sia quando non vi sia stato eccesso nell'uso di mezzi leciti sia, d'altro canto, qualora siano stati usati mezzi illeciti, ovvero mezzi contrari o contrastanti con lo scopo disciplinare, avuto riguardo alla sostanza e potenzialità degli stessi, alle modalità di tempo e di luogo ed alle condizioni della persona contro cui tali mezzi sono stati adoperati.

Se, quindi, appare piuttosto chiaro cosa debba intendersi per "abuso", problemi si pongono proprio rispetto a "*ciò di cui si abusa*". Anche in questo caso, infatti, il legislatore non ha inteso definire né il concetto di correzione né tantomeno quello di disciplina, dando vita ad una fattispecie che una parte della dottrina non ha mancato di ritenere volutamente indefinita, proprio al fine di consentire l'applicazione della disposizione conformemente ai tempi<sup>98</sup>.

E, allora, sono proprio la mutevolezza dei parametri di riferimento - che, di fatto, impediscono un'aprioristica delimitazione e concettualizzazione - e la necessaria interferenza della sensibilità del giudicante<sup>99</sup> a negare quel necessario grado di prevedibilità delle decisioni che la dottrina ha severamente censurato<sup>100</sup>.

Il concetto di abuso, dal canto suo, resta "blindato" tanto dalla previsione specifica delle conseguenze di esso<sup>101</sup> - atteso che il fatto è punito solo se ne deriva una malattia nel corpo o nella mente o anche la morte - quanto dalla precisa delimitazione dei soggetti attivi del reato<sup>102</sup> cosicché, per tale via, non residua alcuna difficoltà ontologica nel concepirlo quale elemento della fattispecie penale.

---

<sup>98</sup> S. LARIZZA, *La difficile sopravvivenza del reato di abuso dei mezzi di correzione e disciplina*, in *Cassazione penale*, 1997, 33 negli stessi termini P. PITTARO, *Abuso dei mezzi di correzione e disciplina: una fattispecie "senza più fondamento"?* in *Famiglia e Diritto*, 4/1996, 324

<sup>99</sup> Cfr. A. VALLINI, *L'eccesso dell'educatore, l'empatia del giudice. Ovvero dell'uso emotivo del potere*, in *Criminalia*, 2011, 473 e ss., riguardo ad un paradigmatico esempio di stravolgimento della decisione di primo grado da parte del Giudice di appello.

<sup>100</sup> Il riferimento è al commento di A. VALLINI, *op. cit.*, 478.

<sup>101</sup> Trattasi pacificamente di condizione obiettiva "intrinseca" di punibilità, come tale necessariamente coperta dal dolo. Le più serie ipotesi previste dal secondo comma fanno ritenere che sia riconducibile ai c.d. delitti aggravati dall'evento, e, più esattamente, a quella particolare categoria ove tale evento ulteriore non debba essere né voluto, né previsto, atteso che, altrimenti, rientreremmo nei rispettivi delitti di lesioni personali o di omicidio, se non altro sotto il profilo del dolo eventuale.

Nonostante l'uso del pronome "chiunque" deve ritenersi che il reato in questione sia un reato proprio, di cui possono rendersi soggetti attivi solo coloro che si trovino in un rapporto qualificato

Nello stesso senso e con ancora maggiore aderenza possono essere valorizzate anche altre fattispecie, in quanto in grado di mostrare come sia ben possibile costruire il precetto penale attraverso il rimando ad una condotta abusiva quando sia ben delineato cosa costituisce uso legittimo del potere e cosa, invece, ne costituisca *ab-uso*.

Emblematica, in questo senso, appare la disciplina di cui all'articolo 606 c.p. che, come noto, punisce con la pena fino a tre anni l'arresto illegale - ovvero la condotta del pubblico ufficiale che procede ad un arresto *abusando* dei poteri inerenti alle sue funzioni - nonché il delitto di perquisizioni e ispezioni personali arbitrarie di cui all'articolo di cui all'art.609 c.p. che punisce il pubblico ufficiale che, con le medesime modalità<sup>103</sup>, esegue una perquisizione o un'ispezione personale.

Le fattispecie citate rientrano pacificamente fra i reati di abuso di potere<sup>104</sup>, per il fatto che l'azione abusiva si concreta in atti tipici dell'esplorazione del potere pubblico e, pertanto, si manifesta nelle forme tipiche dell'esercizio del potere, ovvero attraverso un atto pubblico vero e proprio, avente rilevanza esterna<sup>105</sup>. Evidentemente, il potere che qui viene in rilievo si identifica con il «potere giuridico conferito ad un soggetto dell'ordinamento, nell'ambito di una certa collettività, di interferire nella sfera giuridica altrui»<sup>106</sup>, mentre ne costituisce abuso l'uso per finalità diverse da quelle per le quali è conferito dall'ordinamento al soggetto che ne è investito.

Ebbene, appare manifesto che per entrambe le fattispecie i limiti di liceità della condotta sono individuati attraverso elementi normativi di rinvio a norme extra penali che devono essere conosciuti dall'autore del fatto per essere violate e che,

---

con il soggetto passivo da cui derivi l'autorità del primo e il pieno affidamento del secondo. Così M. C. PARMIGGIANI, *op. cit.*, 318

<sup>103</sup> Ovvero abusando dei poteri inerenti alle sue funzioni.

<sup>104</sup> Atteso che trattasi di reato proprio del pubblico ufficiale e che l'atto al quale si fa riferimento è un atto di tipico esercizio della funzione che, nella specie, risulta illegittimo.

<sup>105</sup> Da questi andrebbero invece distinti i reati di abuso della posizione giuridica, i quali risultano caratterizzati dal fatto che la condotta non può essere rapportata direttamente all'uso del potere risultando essenzialmente caratterizzati dalla violazione di regole inerenti all'organizzazione burocratica, ovvero al complesso di facoltà giuridiche strumentali all'esercizio del potere stesso. Pertanto, mentre l'abuso del potere implica la lesione della legalità nell'esercizio del potere, l'abuso della situazione giuridica porta con sé l'offesa all'interesse dello Stato alla finalizzazione esclusiva delle facoltà collaterali al potere vero e proprio, concesse al pubblico impiegato, nella esplicazione del potere pubblico

<sup>106</sup> L. STORTONI, *Abuso di potere nel diritto penale*, Milano, 1976, 13.

nei due esempi citati, sono evidentemente costituiti dalla disciplina processual-penalistica dell'arresto ovvero dell'ispezione e della perquisizione legittimi<sup>107</sup>, che impediscono il sorgere di qualsivoglia dubbio in ordine al rispetto del principio di tassatività.

### **5.1. .. e quale parametro giurisprudenziale. In particolare: il comportamento abusivo integra la condotta di “altri artifici” del delitto di manipolazione del mercato?**

In un'analisi che abbia come obiettivo quello di verificare la compatibilità di un concetto come quello in discorso con il diritto penale, appare altresì necessario fare un cenno alla possibilità, che deve ritenersi riconosciuta alla stregua di alcuni indirizzi giurisprudenziali, di fare riferimento alla condotta abusiva quale parametro utile a “riempire” il contenuto di alcune fattispecie incriminatrici.

Costituisce un esempio in questo senso l'articolo 185 T.U.F.<sup>108</sup>, relativamente alla condotta di «altri artifici».

---

<sup>107</sup> In altri casi potrà invece essere richiamata la normativa amministrativa extra penale di riferimento, quale, con riguardo ad esempio alla fattispecie disciplinata dall'art.326 c.p. quella che disciplina il segreto amministrativo o processuale. Ampiamente sul tema S. DE FLAMMINEIS, *I reati con abusi funzionali della polizia giudiziaria e il ruolo dei privati* in *Archivio Penale*, 1-2014 che sottolinea come in alcuni casi l'avverbio “abusivamente” semplicemente rafforza la modalità di rilevanza penale della condotta che è già descritta, ad esempio nell'art. 348 c.p. ovvero nell'art. 646, co. 3, c.p., con rinvio all'aggravante di cui all'art. 61 n.11 c.p..

<sup>108</sup> Mentre non desta interesse a questo proposito, né nella prospettiva illustrata nel precedente paragrafo nonostante il diretto riferimento all'abuso contenuto nella rubrica della norma, la fattispecie di abuso di informazioni privilegiate di cui all'articolo 181 T.U.F. La norma ha lo scopo di evitare che la fiducia dei risparmiatori nel mercato venga meno a causa di condotte di approfittamento *ingiustificato* della *non meritevole* posizione di privilegio informativo ricoperta. Per questo, sanziona le condotte di *trading* (184, co.1, lett.a) consistente, nell'acquisto, vendita, o compimento di altre operazioni, direttamente o indirettamente, per conto proprio o per conto di terzi, su strumenti finanziari utilizzando le informazioni medesime), e, con una anticipazione di tutela non indifferente, di *tipping* e *tuyautage* (lett.b) e c), la prima consistente nel comunicare ad altri l'informazione al di fuori del normale esercizio del lavoro, della professione, della funzione e dell'ufficio, la seconda nel raccomandare o indurre, sulla base dell'informazione privilegiata, al

Occorre invero sottolineare come questa stessa dizione abbia in realtà posto alcuni dubbi circa la sussistenza di un contrasto con il principio di determinatezza delle fattispecie - plurime, per la verità - che ne contengono il riferimento. Contrasto che, sulla scorta dell'orientamento della Corte costituzionale volto ad ammettere, in linea teorica, la compatibilità con il principio di tassatività e determinatezza della fattispecie penale di formule terminative "esemplificative o sintetiche", tipiche delle fattispecie ad "analogia esplicita"<sup>109</sup>, è stato prevalentemente escluso, valorizzando adeguatamente le finalità dell'incriminazione nonché il quadro normativo in cui le norme di riferimento si innestano<sup>110</sup>.

Come noto, con il delitto di manipolazione del mercato il legislatore ha inteso punire la *diffusione di notizie false*, il *compimento di operazioni simulate* ovvero, appunto, di *altri artifici* concretamente idonei a provocare una sensibile alterazione del prezzo di strumenti finanziari.

La norma, come noto, assolve a un ruolo fondamentale nell'ottica delle strategie di tutela perseguite dal legislatore interno e comunitario: il bene giuridico tutelato - dalla fattispecie in discorso e, in generale, anche dalle norme del T.U.F. - è individuato nel corretto funzionamento del mercato<sup>111</sup> e, più specificamente, «nella tutela di esso da fatti perturbativi della funzione allocativa del prezzo degli

---

compimento di alcuna delle operazioni di cui alla lettera a). I soggetti attivi dei reati sono identificati nei cd. *insiders primari* (soggetti in possesso di informazioni privilegiate in ragione della propria qualità di membri di organi di amministrazione, direzione e controllo dell'emittente - cd. *corporate insiders* -, ovvero dell'esercizio di un'attività lavorativa, di una professione, o di una funzione, anche pubblica, e di un ufficio - cd. *temporary insiders*) e nei *criminal insiders* (ovvero coloro che apprendono le notizie privilegiate a ragione della preparazione o esecuzione delle attività criminose), mentre non sono puniti gli *insiders secondari*, cioè coloro che ricevono l'informazione dagli *insiders primari*, con una lacuna che non brilla per coerenza, atteso che, se il bene tutelato deve essere individuato nel corretto funzionamento del mercato, dovrebbe non avere senso la qualifica rivestita, rilevando solo il possesso dell'informazione (in questo senso F. SGUBBI, *L'abuso di informazioni privilegiate*, in F. SGUBBI - D. FONDAROLI - A. F. TRIPODI, *Diritto penale del mercato finanziario*, CEDAM, 2013, 35). In questo, come negli altri casi già individuati al paragrafo precedente, la precisa individuazione delle condotte suscettibili di integrare la fattispecie di "abuso" di informazioni privilegiate pone infatti la norma al riparo da contestazioni in termini di tassatività e determinatezza.

<sup>109</sup> V. MANES (a cura di), *Principi costituzionali in materia penale (Quaderno predisposto in occasione dell'incontro trilaterale delle Corti costituzionali italiana, spagnola e portoghese)*, disponibile on line all'indirizzo

[www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni\\_seminari/PRINCIPI\\_COSTITUZIONALI\\_IN\\_MATERIA\\_PENALE.pdf](http://www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/PRINCIPI_COSTITUZIONALI_IN_MATERIA_PENALE.pdf), ottobre 2011

<sup>110</sup> Corte d'appello di Milano, 31 marzo 2004 - *Banca borsa tit. cred.* 3/2006, 265

<sup>111</sup> F. SGUBBI, *Le disposizioni generali*, in F. SGUBBI - D. FONDAROLI, A.F. TRIPODI, *op. cit.*, 18

strumenti finanziari<sup>112</sup>» e, altresì, nella informazione, o meglio, «nella tutela dell'interesse dell'investitore [a che] il suo bagaglio informativo non sia inferiore ovvero non sia alterato da informazioni decettive rispetto a quelle degli altri soggetti operanti sul mercato<sup>113</sup>».

La rilevanza costituzionale dei beni specificamente presidiati rende allora giustificabile la tutela penale a patto che le condotte incriminate siano effettivamente cariche di disvalore in quanto, prima astrattamente e poi empiricamente, offensive rispetto al bene protetto.

Dopo il riferimento alle condotte di aggioaggio informativo<sup>114</sup> e manipolativo<sup>115</sup>, il riferimento agli “altri artifici” - destinato ad assumere un ruolo di chiusura nella descrizione della condotta tipica - è stato caricato di disvalore per mezzo del riconoscimento dell'intrinseca fraudolenza delle condotte ad esso sussumibili che, per come concettualizzata, appare del tutto sussumibile alla nozione di abuso del diritto.

Nello specifico, in relazione ad una condotta di “*marking the close*” - ovvero con riferimento alla conclusione strumentale di contratti nella fase conclusiva della seduta borsistica, al fine di far segnare un prezzo di chiusura particolarmente elevato, tale da fuorviare gli altri investitori, con lo scopo, poi realizzato, di rivendere i titoli acquistati il più presto possibile, al momento della riapertura dei mercati - si è affermato che «artificiosità» non significa necessariamente dire illiceità intrinseca dei mezzi utilizzati e che tale requisito può sussistere anche a fronte «di condotte apparentemente lecite che, combinate tra loro, ovvero realizzate in presenza di determinate circostanze di tempo e di luogo,

---

<sup>112</sup> Fra i numerosissimi Autori, F. MUCCIARELLI, «*Altri artifici*»: una controversa modalità di realizzazione del delitto di manipolazione del mercato in M. BERTOLINO, L. EUSEBI, G. FORTI (EDS) *Studi in onore di Mario Romano, Vol.III*, Napoli, 2012, 2029.

<sup>113</sup> F. MUCCIARELLI, «*Altri artifici*», *op. cit.*, 2029.

<sup>114</sup> Integrato da condotte diffusive di notizie false, ma dotate di particolare credibilità, idonee perciò a condizionare il prezzo di uno strumento finanziario (c.d. «*information based manipulation*»), così VIZZARDI, *Manipolazione del mercato: un «doppio binario» da ripensare?*, RIDPP, 2006, 704.

<sup>115</sup> Dove il concetto di simulazione è da intendersi nel suo preciso significato tecnico-giuridico, che ricomprende ipotesi di simulazione assoluta e relativa: alla prima categoria appartengono le operazioni che le parti non hanno in alcun modo inteso realizzare; alla seconda le operazioni che presentano un'apparenza difforme rispetto a quelle effettivamente volute, nelle quali il contenuto del negozio giuridico cela una realtà diversa o anche soltanto invariata rispetto alla situazione economica precedente l'operazione stessa» così A. ROSSI, *Le fattispecie penali di aggioaggio e manipolazione del mercato (artt. 2737 c.c. e 185 d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58): problemi e prospettive*, in E. DOLCINI - C.E. PALIERO (a cura di) *Studi Marinucci, III*, Milano, 2006, 2637.

(intenzionalmente) realizzino una distorsione del gioco della domanda e dell'offerta in modo tale che il pubblico degli investitori sia indotto in errore circa lo spontaneo e corretto processo di formazione dei prezzi<sup>116</sup>».

In tale accezione, il sintagma «altri artifici» risulta pertanto idoneo a ricomprendere non solo condotte oggettivamente e intrinsecamente illecite, ma anche attività lecite che, alla luce delle modalità di realizzazione o del contesto in cui sono compiute, siano in grado di assumere una valenza ingannatoria, incidendo sull'andamento dei prezzi mediante la rappresentazione di una situazione di mercato non corrispondente alla realtà ovvero attraverso la dissimulazione di una situazione reale.

Tale interpretazione è stata imposta, da un lato, per la necessità di dotare l'elemento in esame del necessario connotato di lesività e, per altro verso, a fronte dell'esigenza di omogeneità delle varie forme di condotta, ritenute equivalenti dal legislatore, sì da dover essere tutte caratterizzate da note ingannatorie o fraudolente<sup>117</sup>.

Così definita tale locuzione, appare piuttosto difficile a chi scrive ignorarne la corrispondenza con il concetto di abuso del diritto che, come ormai chiarito, viene in rilievo quando una serie di comportamenti, pure astrattamente rientranti nelle facoltà attribuite a un soggetto (nella condotta di *marking the place* la vendita e il successivo riacquisto di titoli), siano posti in essere strumentalmente, avendo di mira il conseguimento di un vantaggio spesso in contrasto con la ragione sottostante all'attribuzione della facoltà stessa (nel caso di specie l'alterazione fittizia del prezzo di mercato del titolo in grado di stravolgere il patrimonio informativo dell'investitore) ovvero la realizzazione di un danno nella sfera di soggetti terzi.

Il fatto che gli altri artifici debbano essere necessariamente determinati già sul piano oggettivo in relazione alla propria natura manipolativa, senza che, ai fini della connotazione della condotta come artificiosa in senso oggettivo, possa

---

<sup>116</sup> Cassazione penale, 07 dicembre 2004, n.2279, sez. V e Corte appello Milano, 31 marzo 2004 in *Banca borsa tit. cred.*, 3/ 2006, 265, con nota di E. RAGNI e Tribunale di Milano, 11.11.2002, in *Riv. Trim. Dir. Pen. Economia*, 2003, 937

<sup>117</sup> Sul punto vedi L. D. CERQUA, voce *Reati di agiotaggio*, in *Digesto penale*, Agg., IV, II, Torino, 2008, 884.

assumere alcun rilievo lo scopo (soggettivo) in concreto perseguito dall'agente<sup>118</sup>, non pare possa autorizzare la creazione di una divaricazione delle due nozioni tale da offuscarne o negarne la evidente assimilabilità.

È chiaro, infatti, che il fine "illecito", sebbene non possa essere valorizzato sul piano oggettivo «che deve restare necessariamente ancorato al valore semantico del termine artificio, [] che rimanda al carattere necessariamente intrinsecamente ingannatorio del mezzo impiegato»<sup>119</sup>, non possa essere sottaciuto né nell'una (altri artifici) né nell'altra ipotesi (abuso del diritto).

Per questa via, se appare certamente condivisibile l'osservazione in base alla quale il fine speculativo non può determinare di per sé solo la artificiosità della condotta, non appare condivisibile la conclusione alla quale, per questa via, ha ritenuto di giungere una parte della dottrina, escludendo ogni possibile sovrapposizione fra il concetto di abuso e la condotta in analisi, sulla scorta di una pretesa «strutturale ([se non] ontologica) irriducibilità della categoria dell'abuso del diritto alle classi concettuali del diritto penale, derivante dalla natura essenzialmente atipica dell'abuso incompatibile con le inflessibili esigenze di tipicità proprie del diritto penale<sup>120</sup>».

La condotta abusiva, a prescindere dalla sua rilevanza penale, non appare necessariamente ed esclusivamente ridotta al mero fine illecito perseguito, come quell'Autore sembra ritenere, e, anzi, non può essere ravvisata nelle sole finalità perseguite dall'agente.

Il carattere abusivo di una operazione o di una condotta astrattamente e apparentemente lecita deve infatti risultare evidente già sul piano oggettivo, alla stregua delle modalità di realizzazione di essa, ivi inclusa la concatenazione ad altre condotte o operazioni, nonché alla stregua delle circostanze fattuali e temporali complessivamente emergenti. In sostanza, deve tenersi conto non solo e non esclusivamente del "perché" ma anche «delle ragioni di modo, di tempo e di luogo<sup>121</sup>».

---

<sup>118</sup> In questo senso F. MUCCIARELLI, *op. cit.*, 2038 e ss.

<sup>119</sup> F. MUCCIARELLI, *op. cit.*, 2035

<sup>120</sup> F. MUCCIARELLI, *op. cit.*, 2041

<sup>121</sup> L'espressione, ripresa da Cass., Sez. V. pen., 2 ottobre 2008 n. 2063, è riportata da F. MUCCIARELLI, *op. cit.*, 2039

A ridurre l'abuso al mero fine, infatti, si rischia di non tenere nella dovuta considerazione la variabilità e complessità del fenomeno.

Come si avrà modo di verificare, proprio attraverso la rassegna dei casi nei quali si è prospettato il riferimento all'abuso, il problema è venuto in rilievo sempre in relazione ad operazioni di una certa complessità, di per se stesse complessivamente dotate di una non trascurabile artificiosità sul piano oggettivo, in quanto riferibili all'uso distorto di strumenti giuridici senza una valida ragione economica e al fine di ottenere un vantaggio illecito.

Vantaggio illecito che, nel caso di specie, appare perfettamente ravvisabile nella diretta "manipolazione" del patrimonio informativo dell'imprenditore, attraverso la altrettanto diretta "manipolazione" del meccanismo di corretta formazione dei prezzi<sup>122</sup>.

---

<sup>122</sup> La precisazione risulta importante al fine di confutare l'affermazione di F.MUCCIARELLI, *op. cit.*, 2041, in base alla quale a precludere ogni tentativo di assimilazione fra abuso e condotte riconducibili agli altri artifici di cui all'art.185 T.U.F., come sopra individuate, sarebbe la funzionalità dell'abuso del diritto al perseguimento di un risultato vietato dall'ordinamento in assenza del quale sarebbe impossibile congetturare la natura ex post abusiva delle operazioni lecite poste in essere per perseguirlo. Secondo l'Autore con riferimento ai casi in analisi, difetterebbe il risultato vietato dal momento che il divieto "non verte sulla modificazione del prezzo bensì sul compimento di condotte artificiose in concreto idonee a turbare i fattori che contribuiscono alla determinazione del prezzo». A ben vedere, tuttavia, il risultato vietato sarebbe comunque presente e direttamente riconducibile alla lesione del bene giuridico tutelato dalla norma incriminatrice, ovvero il patrimonio informativo dell'investitore.

## CAPITOLO II

# LA PARABOLA GIURISPRUDENZIALE DELLA RILEVANZA PENALE DELL'ELUSIONE FISCALE

**SOMMARIO:** 1. Lecito risparmio di imposta, elusione, evasione e abuso del diritto: alcune necessarie precisazioni terminologiche; 2. Dal rifiuto alla affermazione del principio della rilevanza penale dell'elusione fiscale: la sentenza "Dolce & Gabbana" ; 2.1. e le argomentazioni di segno contrario prospettate della dottrina maggioritaria; 2.2. Il caso Raul Bova e la riaffermazione del contestato principio di diritto: tanto rumore per nulla?; 2.3. Elusione fiscale penalmente rilevante e delitto di omessa dichiarazione: un altro esempio di irrilevanza del problema ai fini della decisione? Note a margine della sentenza Cassazione penale, sezione III, n.33187 del 12.06.2013; 3. La fase discendente: "interpretazione autentica" o autentico *dietrofront* nell'ultima parola della Cassazione sul caso Dolce & Gabbana? ; 3.1. L'atteso ritorno al principio di legalità: il caso Mythos.

### **1. Lecito risparmio di imposta, elusione, evasione e abuso del diritto: alcune necessarie precisazioni terminologiche.**

Definito il concetto di abuso del diritto, verificate, almeno in linea teorica, le sue più importanti applicazioni e introdotto il tema con riferimento all'ambito penale, non resta che affrontare l'argomento di specifico interesse, ovvero quello della rilevanza penale dell'elusione fiscale.

Si tratta di un tema che ha catturato l'attenzione della dottrina e della giurisprudenza in seguito a discusse - e discutibili - tesi emerse in seno alla giurisprudenza dell'inizio del decennio in corso e dell'inerzia del legislatore, intervenuto sulla materia solo recentemente, a fronte di un dibattito incessante durato diversi anni e che ha registrato implicazioni tangibili e dirette sui noti e ridetti principi fondamentali.

Prima di passare all'analisi approfondita dei modi e dei termini nei quali il discorso si è snodato in questo specifico ambito occorre necessariamente interessarsi di chiarire il significato dei termini che saranno utilizzati da qui in poi.

Per verificare il rispetto del principio di legalità nel settore penale tributario, il primo nucleo di problemi da risolvere è «rappresentato dai temi dell'abuso (una

clausola generale); dell'elusione (una forma di abuso tipizzato); del rapporto di entrambi con l'evasione<sup>123</sup>» e, occorre aggiungere, con il concetto di lecita pianificazione fiscale.

In una prospettiva che dal lecito volga verso l'illecito appare pertanto necessario soffermarsi proprio su quest'ultimo concetto.

Per lecita pianificazione fiscale deve intendersi quel «complesso di comportamenti tesi a creare rapporti e situazioni giuridiche finalizzate all'ottimizzazione del carico fiscale<sup>124</sup>».

Trattasi della possibilità offerta al contribuente, e talvolta incentivata dalla legge, di scegliere tra percorsi giuridici alternativi, tutti indistintamente messi a disposizione dall'ordinamento per raggiungere un medesimo risultato economico<sup>125</sup>.

L'aspettativa e la ricerca del risparmio fiscale sono, pertanto, del tutto lecite, atteso che non esiste alcun dovere, in capo al contribuente, di scegliere il carico fiscale più oneroso.

Problemi si pongono quando il contribuente non si limiti a scegliere una delle alternative offerte dal legislatore, ma distorca a proprio favore singole previsioni

---

<sup>123</sup> G. M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo* in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 14 settembre 2014

<sup>124</sup> G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto: contributo allo studio degli strumenti di contrasto all'elusione fiscale*, Milano, 2007, 174

<sup>125</sup> Per spiegare il concetto di lecita pianificazione fiscale, si è fatto ricorso al seguente esempio: qualora i due soci di una società che controlla due distinte aziende decidono di procedere ad una scissione, assegnando a ciascun socio una delle due società risultanti dalla scissione medesima di modo che ciascun socio possa poi procedere alla vendita della partecipazione detenuta, con conseguente assoggettamento delle plusvalenze realizzate all'imposta sostitutiva sui *capital gains*, anziché all'imposta piena sulle plusvalenze che avrebbe realizzato la società se fosse stata essa stessa a cedere le due controllate, il comportamento rientra pienamente nel concetto di lecita pianificazione fiscale (Così R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 434).

Con la stessa lente dovrebbe essere letto il comportamento del contribuente che, per dare luogo all'estinzione di una società, scelga di procedere a una fusione anziché alla liquidazione, atteso che trattasi di due operazioni messe sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse. Quest'ultimo esempio è tratto dallo "Schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente", on line sul sito [documenti.camera.it](http://documenti.camera.it), 15 ottobre 2016. È opportuno anticipare che, intervenendo sul punto, il comma 4 dell'articolo 10-bis, in stretta connessione con la definizione di condotta abusiva del comma 1 del medesimo articolo e in aderenza al criterio direttivo dell'art. 5, comma 1, lettera b), della legge delega, ha ribadito il suddetto principio affermando che il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo.

normative o approfitti di lacune ed imperfezioni della normazione per raggiungere un vantaggio disapprovato dall'ordinamento, in quanto contrario ai principi che lo informano e, in particolare, al principio di capacità contributiva di cui all'art.53 Cost.

In tal caso, a ben vedere, non potrà più parlarsi di lecito risparmio di imposta e ci si troverà piuttosto dinanzi ad un'ipotesi di elusione fiscale.

L'elusione fiscale, infatti, realizza un comportamento (di aggiramento delle norme fiscali, appunto) posto in essere «alla luce del sole»<sup>126</sup>, *conforme* alla legge, ma *in contrasto* con le sue finalità, di cui l'articolo 37bis, cui più volte si è fatto riferimento nel primo capitolo, rappresenta l'espressione normativa.

Come si è già osservato, il concetto di elusione e quello di abuso del diritto rappresentano due concetti sostanzialmente sovrapponibili<sup>127</sup>. Entrambi, infatti, determinano indebiti vantaggi a favore del contribuente senza che vi sia stata alcuna apparente violazione di norma giuridica così come entrambi risultano fondati «sul medesimo tipo di giudizio di comparazione tra *ratio* dell'operazione realizzata, mancanza di ragioni economiche diverse dal risparmio d'imposta e fattispecie tributaria che si ritiene aggirata».

Fra le due nozioni, secondo quanto precedentemente analizzato, può però ritenersi sussistente un rapporto di genere a specie: sulla scorta dell'interpretazione degli istituti operata dalla giurisprudenza di legittimità innanzi riportata, le norme anti-elusive previste dall'art. 37bis del D.P.R. 600 del 29/09/1973 sono state intese quale espressione sintomatica dell'esistenza di un divieto generale al quale fare ricorso proprio per contrastare il fenomeno elusivo in modo più ampio di quanto possibile alla stregua del solo art. 37bis, operante nell'ambito delle imposte dirette e solo relativamente alle operazioni in esso elencate<sup>128</sup>.

---

<sup>126</sup> T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione*, op. cit., 329

<sup>127</sup> Alcuni Autori hanno sostenuto che l'abuso del diritto potrebbe apparire come un'ulteriore formula con la quale descrivere il fenomeno elusivo, utilizzata per giustificare, in maniera più pregnante, l'inutilizzabilità dei vantaggi economici ottenuti con condotte lecite ma non meritevoli di considerazione da parte dell'ordinamento. G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto «abuso del diritto»*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 379

<sup>128</sup> La distinzione, come si vedrà, è stata inoltre apertamente caldeggiata dalla Cassazione penale che, valorizzandola, è giunta ad affermare la rilevanza penale delle ipotesi di elusione tipizzate dall'art. 37bis comma 3 D.P.R. 600/1973, negando, invece, quella del generale divieto di abuso del diritto.

Ad oggi, tuttavia, tutti gli argomenti tesi a diversificare le due nozioni appaiono destinati ad essere definitivamente soppiantati dal recente intervento del legislatore che, con l'art. 1 del d.lgs. 128/2015, ha inserito nel cd. Statuto del Contribuente l'art. 10bis, che espressamente reca la "disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale", definitivamente e inequivocabilmente affermando, come si dirà, l'identità dei due concetti.

Ad oggi, pertanto, vanno quindi messe al bando tutte le tesi che hanno cercato una distinzione fra abuso ed elusione, quale quella in base alla quale l'elusione rappresenterebbe un «fenomeno negativo» attraverso il quale «si impedisce il sorgere della pretesa tributaria, evitando la fattispecie legale» e così aggirando un determinato regime impositivo, mentre «l'abuso avrebbe carattere positivo, ovvero consisterebbe in un comportamento attivo del contribuente, caratterizzantesi in un uso distorto delle norme giuridiche rispetto alla loro "ratio" e volto ad assicurarsi indebitamente un trattamento fiscale maggiormente favorevole»; ovvero, ancora, la tesi secondo la quale la distinzione fra i due concetti sarebbe operabile rispetto alle modalità di accertamento che, per l'elusione, avviene in un procedimento amministrativo che prevede l'applicazione di norme positive, mentre, relativamente all'abuso, risulta potenzialmente svincolato dalle garanzie procedurali, come dimostra la sua rilevabilità anche d'ufficio nel corso del giudizio.

Il comportamento elusivo/abusivo, così unificato, va poi distinto dal comportamento illegittimo con cui il contribuente mira a contrastare il prelievo tributario occultando il presupposto d'imposta.

L'evasione, alla quale evidentemente ci si riferisce, a differenza dell'elusione (o abuso) configura infatti un comportamento *in contrasto* con la norma tributaria che il contribuente, per ovvie ragioni, ha tutto l'interesse a nascondere.

Nonostante la distinzione fra evasione ed elusione (o abuso) appaia piuttosto marcata, la definizione legislativa di imposta evasa dettata dalla normativa penale tributaria e, in particolare, dall'art.1, lett. f) del d.lgs.74/00 (che la indica nella «*differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione*»), ha consentito di

dilatare il concetto di evasione, come prima definito, fino a ricomprendervi anche l'imposta elusa.

Nel contempo, pure in ambito economico è stato utilizzato il termine «*tax avoidance*» per alludere ad entrambi i fenomeni in modo indifferenziato» così come nel diritto tributario, a partire dagli anni Novanta, si è verificata una sorta di polarizzazione da parte della condotta evasiva, nel senso che questa ha cominciato ad attrarre in sé quella elusiva, considerandola una *species* del suo *genus*<sup>129</sup>».

Ne è derivato lo scivolamento inevitabile dell'elusione verso i confini del diritto penale tributario, scivolamento che ha determinato, invero, non pochi problemi di compatibilità con il principio di legalità e, in maniera particolare, con i principi della riserva di legge in materia penale e di tassatività e/o determinatezza della fattispecie. Non a caso, come si osserverà più diffusamente, la dottrina ha classificato l'argomento in questione alla stregua di un "paradigmatico esempio di violazione del principio di legalità"<sup>130</sup> che, *sub specie* di riserva di legge, tassatività e determinatezza, implica, come noto, la necessità che la norma penale risulti chiaramente, *espressamente* (art.1 c.p.), formulata, per evitare che, in contrasto con la divisione dei poteri e con la riserva di legge assoluta in materia penale, il giudice assuma un ruolo creativo, individuando, in luogo del legislatore, i confini fra il lecito e l'illecito; e che, per tale via, risulti di fatto negata la libera autodeterminazione individuale, ovvero la effettiva possibilità di ciascuno di apprezzare liberamente, e a priori, le conseguenze giuridico-penali delle proprie condotte<sup>131</sup>, con conseguente, ulteriore, lesione del principio di colpevolezza, che impone la necessaria partecipazione subiettiva – nelle forme del dolo o quantomeno della colpa – al fatto di reato.

---

<sup>129</sup> G. M. FLICK, *Abuso del diritto*, op. cit., 466

<sup>130</sup> G. P. ACCINNI, *Disastro ambientale ed elusione fiscale: due paradigmatici esempi di violazione del principio di legalità*, in *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 2/2015, 755. Da altri si è rimarcato come, per le sostanziali differenze fra evasione ed elusione, quest'ultima potrebbe costituire reato solo «in un sistema che disconosca: il principio di riserva di legge, il principio di tassatività, il principio di retroattività, il principio di tipicità della fattispecie e del carattere frammentario o «puntiforme» della tutela penale; il principio di personalità della responsabilità penale e, forse, anche il principio di materialità del fatto e dell'onere della prova a carico dell'accusa», Così G. FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del "caso Dolce & Gabbana")* in *Rivista Trimestrale di diritto penale dell'economia*, 2011, 865 e ss

<sup>131</sup> Corte cost., sentenza n.327 del 2008 in [www.itagliure.giustizia.it](http://www.itagliure.giustizia.it)

Secondo questa tesi, per vero sposata dalla maggioranza della dottrina, con la mera trasposizione del concetto di elusione fiscale o di abuso all'interno della roccaforte del diritto penale, sostanzialmente si mette in discussione la stessa resistenza del sistema.

Per averne contezza, basta riflettere su come la Corte di Cassazione nelle sentenze a Sezioni Unite del 2008 sopra richiamate, si sia premurata di confortare se stessa, prima degli operatori, nel senso che in alcun modo il riconoscimento della sussistenza di una clausola generale antiabuso avrebbe potuto entrare in contrasto con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di tale generale divieto, essendo finalizzato esclusivamente a consentire il disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali, non avrebbe comunque potuto in alcun modo determinare l'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge.

Risultato, quest'ultimo, al quale, secondo la dottrina maggioritaria, sicuramente si perverrebbe, in spregio dei principi testé affermati, «qualora si consentisse al giudice - *a posteriori* rispetto all'effettuazione di un'operazione perfettamente lecita - di valutare la "mancanza di valide ragioni economiche" sottostanti all'operazione stessa, attesa l'altissima discrezionalità del giudizio sottostante e l'evidentissima commistione di scelte imprenditoriali insindacabili.

È evidente allora come ancora oggi, al pari di quanto si è verificato nel dibattito di inizi Novecento, sia il rapporto *norma-giudice* a destare le preoccupazioni maggiori e a determinare e orientare, a fronte dell'eccesso di interventismo e di distorsioni o dilatazioni interpretative, presunte o reali, da parte dei giudici, l'intervento del legislatore che, come si è detto, pure sarà oggetto di puntuale analisi<sup>132</sup>.

Sebbene, infatti, sia opportuno guardare "in faccia la realtà", così definitivamente andando al di là del mito illuministico del giudice come 'bocca della legge', mero esecutore delle decisioni prese in parlamento - tanto più a fronte di una tecnica legislativa che esprime fortemente la crisi del modello di democrazia

---

<sup>132</sup> G. M. FLICK, *Dall'andante con moto all'adagio ma non troppo e viceversa. Variazioni sul tema del diritto penale dell'economia*, in *Banca borsa titoli di credito*, 4 - 2011, 425

rappresentativa - è evidente che, neppure per questa via, sarebbe possibile definitivamente obliterare al principio cardine di legalità.

## **2. La fase crescente. Dal rifiuto alla affermazione del principio della rilevanza penale dell'elusione fiscale: la sentenza "Dolce & Gabbana"..**

Per i motivi sinteticamente illustrati a chiusura del paragrafo precedente e che saranno ampiamente ripresi e scandagliati nel prosieguo, l'atteggiamento della giurisprudenza è stato inizialmente di netta chiusura rispetto al riconoscimento di una qualunque rilevanza penale dell'elusione fiscale, e le pure isolate ipotesi di avvio da parte delle Procure di procedimenti penali a fronte di comportamenti elusivi tipizzati, come è stato osservato, non hanno mai superato la fase delle indagini preliminari<sup>133</sup>.

Il dibattito è tornato in auge con la riforma dei reati tributari intervenuta con il d.lgs.74/00 che, se da un lato, attesa l'immanenza nell'ordinamento del principio del divieto di abuso del diritto, ha offerto un argomento di tutta pregnanza alla tesi negazionista, parendo quantomeno irragionevole che il legislatore non avesse affrontato il tema in una riforma epocale in materia tributaria<sup>134</sup>, dall'altra ha concesso più di un argomento di favore alla tesi della rilevanza penale.

---

<sup>133</sup> A. TOPPAN, *Verso la soluzione il dibattito sugli aspetti penali dell'elusione fraudolenta?*, in *Rivista italiana di diritto tributario*, 1997, 901.

<sup>134</sup> In questo senso, si abbia riguardo all'ordinanza del Tribunale di Catania del 11.11.2009, (in *Riv. dottori comm.* 4/2010, 881 con nota di L. TROYER, A. INGRASSIA, "Il fatto, in quanto integrante fattispecie di natura elusiva, non è previsto dalla legge come reato": ovvero dell'irrilevanza penale dell'elusione fiscale) nella quale si sottolinea come "proprio l'immanenza nell'ordinamento del principio del divieto di abuso del diritto e di un generale principio antielusivo renda irragionevole una normazione che, volendo attribuire al fenomeno riflessi penali, non ne abbia fatto menzione in occasione di una riforma radicale come quella che ha investito nel 2000, con il d.lgs. 74, i reati tributari». Per avvalorare la tesi della irrilevanza penale dell'elusione il Tribunale sottolinea che, a diversamente opinare, si darebbe adito ad una discrasia di sistema atteso che si finirebbe per trattare l'elusione con il massimo rigore, inserendo la condotta nel novero del penalmente rilevante, laddove si lascia del tutto priva di sanzione la stessa condotta nella sede sua tipica, ovvero quella

Fra questi, in primo luogo, è stata valorizzata la linea di politica criminale adottata dal legislatore in occasione della riforma, con l'abbandono del modello del c.d. "reato prodromico", caratteristico della precedente legislazione, e il recupero del momento dell'offesa agli interessi dell'erario<sup>135</sup>.

Nel senso di una dichiarata apertura alla elusione fiscale e alla sua rilevanza nella materia penalistica sono state lette anche alcune norme del menzionato decreto, fra cui gli articoli 4 e 16.

In particolare, l'art. 4, in materia di "Dichiarazione infedele", è stato considerato il vero «cavallo di Troia attraverso il quale veicolare l'incriminazione delle condotte elusive<sup>136</sup>».

La fattispecie è stata introdotta dal Legislatore con il d.P.R. n. 600 del 1973 che all'art. 56, comma 1, puniva la presentazione di una dichiarazione infedele o incompleta, quando l'imposta relativa al reddito accertato fosse stata superiore a 5 milioni di lire.

Con l'entrata in vigore della l. 8 agosto 1982, n. 516, volta a creare una serie di fattispecie penali indipendenti dall'accertamento dell'evasione d'imposta, ma ad essa funzionali, la dichiarazione infedele è stata introdotta come ipotesi residuale, limitatamente ai redditi fondiari, di capitale e diversi. L'art. 4 lett. f) della Legge n. 516/1982, puniva, infatti, chiunque indicasse «spese ed altri componenti negativi di reddito in misura differente da quella effettiva utilizzando documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero» .

A norma dell'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, invece, il delitto di dichiarazione infedele può essere posto in essere da chiunque, fuori dai casi previsti dai suddetti articoli, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una

---

tributaria, permanendo in questo senso la mera conseguenza del disconoscimento del vantaggio tributario ad essa conseguito.

<sup>135</sup> Per una lettura di senso opposto della riforma del 2000 vedi P. M. SABELLA, *Rilevanza penale dell'elusione fiscale ed abuso del diritto: un auspicato ritorno alla legalità in attesa dell'attuazione della delega fiscale* in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4/2015, 20756, il quale sottolinea come la riforma abbia «elevato a bene giuridico tutelato non il mero interesse fiscale alla riscossione delle imposte da parte dell'Amministrazione finanziaria ma l'interesse dello Stato a non vedersi privato fraudolentemente di un proprio credito già sorto, garantendo la correttezza del controllo da parte dell'amministrazione e, quindi, la trasparenza fiscale», apparendo per questa via l'elusione del tutto estranea dall'alveo applicativo del decreto legislativo.

<sup>136</sup> G. M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale, quale rilevanza penale?* in *Giurisprudenza commentata*, 4/2011, 468

delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti.

L'integrazione della fattispecie di cui trattasi è subordinata al superamento di determinate soglie quantitative di rilevanza penale, attualmente individuate - con riferimento a ciascuna singola imposta - in euro centocinquantamila<sup>137</sup> e - con riferimento all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione - al superamento del dieci per cento dell'ammontare complessivo indicato in dichiarazione o comunque al superamento di tre milioni di euro<sup>138</sup>.

L'essenza del reato contemplato dall'art.4 d.lgs. n. 74 del 2000 è dunque costituita dalla presentazione di una dichiarazione relativa alle imposte sui redditi o all'IVA ideologicamente falsa, posta in essere per indurre in errore l'Amministrazione Finanziaria, anche se non preceduta da ulteriori elementi fraudolenti e, quindi, come sottolineato nella Relazione Governativa, connotata "dall'assenza di uno speciale coefficiente di insidiosità".

Ebbene, secondo una parte della dottrina, recepita poi dalla giurisprudenza che ci si accinge a scrutinare, la norma, per come priva di contenuti frodatori, costituirebbe una fattispecie di chiusura destinata ad abbracciare le ipotesi di mendacio nelle quali evidentemente permanga una intrinseca lesività per gli interessi dell'Erario derivante dalla non veritiera rappresentazione della situazione reddituale e/o della base imponibile. Posto in raffronto con il delitto previsto dalla vecchia disposizione di cui alla Legge 516/1982 l'attuale riferimento agli elementi passivi fittizi, e, al contempo, l'eliminazione del pregresso riferimento ai fatti materiali, sarebbe infatti sembrato idoneo ad aprire la strada alla punibilità dell'esposizione di poste negative esistenti ma non legittimamente inserite in bilancio, in quanto conseguenza in termini di risultato di operazioni fiscalmente inopponibili.

Per quanto attiene all'art.16, come noto, esso ha introdotto una causa di non punibilità, dichiarando espressamente non punibile la condotta di chi si sia uniformato ai pareri del Ministero delle Finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previste dalle medesime disposizioni,

---

<sup>137</sup> Antecedentemente cinquantamila.

<sup>138</sup> Antecedentemente due milioni.

ovvero abbia compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il "silenzio - assenso" nell'ambito di una procedura di interpello.

Tuttavia, nonostante la Relazione al decreto legislativo stabilisca in maniera espressa che la disposizione in oggetto è «unicamente di favore per il contribuente [...] e che non possa in alcun modo essere letta, per così dire, "a rovescio", ossia come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie *lato sensu* elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo», parte della dottrina ha sostenuto che l'art. 16, nella parte in cui dichiara non punibile il contribuente che abbia ottenuto un parere in sede di interpello, debba essere interpretato in senso opposto a quello fatto proprio dalla Relazione, anche al fine di dare un senso alla collocazione topografica della norma.

Se ne è fatto derivare che l'elusione, fuori dal procedimento di interpello, possa e debba avere rilevanza penale qualora il comportamento sia riconducibile alla fattispecie di dichiarazione infedele<sup>139</sup>.

Anche questa argomentazione è stata, invero, osteggiata da quanti hanno rimarcato, insieme alla chiarezza e univocità della Relazione nel senso della interpretabilità dell'art.16 solo in senso favorevole al contribuente, come esso si riferisca, in realtà, ad un'ampia gamma di ipotesi previste dalla normativa tributaria per le quali può essere formulato l'interpello, ragione per la quale non sarebbe possibile concludere semplicisticamente che, attraverso la previsione citata, il legislatore abbia inteso risolvere il problema della rilevanza penale dell'elusione.

Un primo - per quanto timido - approccio alla materia di segno favorevole alla tesi della rilevanza penale dell'elusione fiscale è ravvisabile nella sentenza della terza sezione della Corte di Cassazione n.26723 del 2011<sup>140</sup>, con la quale veniva rigettato il ricorso proposto avverso l'ordinanza del Tribunale del riesame di Oristano, che aveva confermato il sequestro preventivo per equivalente di tutti i beni mobili e immobili dell'imputato fino alla concorrenza dell'imposta evasa, per violazione dell'art.4 del d.lgs.74/00.

---

<sup>139</sup> GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rassegna tributaria*, 2001, 327.

<sup>140</sup> In [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

Nella specie, all'imputato veniva contestato di avere realizzato una complessa operazione ponendo in essere un insieme di condotte e di atti negoziali che, sebbene tutti di per sé leciti, apparivano finalizzati ad evadere l'IVA e l'IRPEF attraverso una costruzione riconducibile all'abuso del diritto in ambito tributario. In sostanza, agendo come persona fisica, l'imputato aveva dissimulato una attività di impresa, omettendo di dichiarare i notevolissimi proventi ricevuti per l'opera da lui svolta in quella complessa operazione, al precipuo fine di eludere l'applicazione delle ridette imposte.

Seppure alla luce del tipo di esame sommario proprio della fase cautelare, la Corte riteneva sussistente il *fumus* del delitto di dichiarazione infedele, sulla scorta del dato in base al quale nella dichiarazione apparivano effettivamente indicati elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, in disparte ogni ulteriore approfondimento circa la connotazione elusiva della condotta incriminata.

È con la sentenza del 28 febbraio 2012 n.7739<sup>141</sup> che, tuttavia, la Cassazione ha affrontato il problema esplicitamente e "di petto", cercando di risolverlo ed offrendogli l'ancoraggio a basi normative più o meno solide.

La fattispecie concreta oggetto della prima e probabilmente più importante pronuncia della Corte di Cassazione sul tema merita di essere illustrata non solo per la risonanza che le è stata giustamente attribuita e per le sue notevoli implicazioni sulla giurisprudenza successiva e, più recentemente, sul piano normativo, ma anche al fine di consentire una maggiore comprensione dell'intera vicenda e della tipologia di comportamenti con riferimento ai quali il problema dell'abuso si è effettivamente posto<sup>142</sup>.

---

<sup>141</sup> La sentenza è riportata altresì in *Dir. pen. proc.*, 7/2012, 863 con note di P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*; sul tema interessante analisi di P. CORSO, *Abuso del diritto in materia penale verso il tramonto del principio di legalità?* in *Corr. trib.*, 36/2011, 36, 2937. Approfondita l'analisi di L. TROYER, *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, in *Le Società*, 6/2012, 693 e ss. e M. VIZZARDI, *La Cassazione sul caso Dolce e Gabbana: elusione fiscale e truffa aggravata a danni dello Stato*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 22 giugno 2012.

<sup>142</sup> Esplicazione che risulta pertanto doverosa anche in ragione di alcuni riferimenti all' *ubi consistam* della condotta abusiva fatti nel primo capitolo, che troveranno in questa sede le risposte opportune.

Ebbene, il caso concreto oggetto della epocale sentenza ha riguardato l'operazione societaria di cessione del noto marchio *Dolce & Gabbana* – detenuto dai due stilisti, in quote pari al 50% - ad una società lussemburghese – la GADO - a sua volta controllata da altra società lussemburghese sotto il controllo della holding italiana, dietro il versamento di euro 360 milioni, prezzo stimato da una famosa società di consulenza e regolarmente indicato in dichiarazione dagli imputati.

L'operazione prevedeva che la GADO s.r.l., acquisiti i marchi, li licenziasse alla Dolce & Gabbana s.r.l. dietro il versamento di royalties. Queste ultime, pertanto, divenivano costi deducibili dalla società italiana mentre gli utili prodotti rimanevano assoggettati all'imposizione pari al 4% in virtù di un accordo impositivo fra la società licenziataria e Lussemburgo.

Secondo l'impostazione accusatoria, la cessione del marchio da parte della società italiana alle società lussemburghesi - esterovestite - andava inquadrata "nello stigma dell'abuso del diritto", in quanto avvenuta ad un prezzo di gran lunga inferiore rispetto al "valore normale" del bene (Euro 360 milioni in luogo del presunto valore reale pari ad Euro 1.193.712,00), con conseguente indicazione in dichiarazione di elementi attivi inferiori rispetto a quelli effettivi determinati dalla differenza fra il valore reale del marchio e il prezzo di trasferimento.

Detta ricostruzione accusatoria veniva inizialmente respinta dal giudice per l'udienza preliminare del Tribunale ambrosiano<sup>143</sup>, il quale dichiarava inutilizzabile in sede penale il criterio del valore normale di cui all'art.9 TUIR, ritenendo necessaria, a questi fini, la prova del nascondimento dei corrispettivi ed essendo evidentemente insufficiente che il prezzo dichiarato non fosse quello determinato presuntivamente dalla legge, di converso, affermando che l'articolo 4 del d.lgs. 74/00 punisce «la discrasia fra ciò che è e ciò che viene dichiarato e non certo fra ciò che è e ciò che avrebbe dovuto essere<sup>144</sup>».

Dichiaratamente conformandosi ai principi espressi dalla Corte di Giustizia della UE, il g.u.p. concludeva nel senso che la scelta di collocare in altro Stato una società - quando ivi effettivamente si svolga l'attività cui l'impresa è preposta, anche se limitata, come nel caso di specie, alla gestione del marchio ed evidentemente al

---

<sup>143</sup> Tribunale di Milano, 01.04.2011, G.u.p. Luerti in *www.penalecontemporaneo.it*

<sup>144</sup> TROYER, *La rilevanza penale, op. cit.*, 696

precipuo fine di ottenere vantaggi fiscali - rientra nell'ambito della libertà di stabilimento come disciplinata dai Trattati.

In definitiva, quindi, in assenza di costruzioni meramente artificiali la condotta consistente nel collocare all'estero una società, anche se posta in essere al fine precipuo di ottenere un risparmio di imposta, non potrebbe dirsi anti-giuridica, in quanto relativa all'esercizio del diritto di stabilimento - né tipica rispetto all'art.4 del d.lgs.74/00, mancando ogni forma di evasione.

La sentenza di non luogo a procedere del Tribunale di Milano veniva tuttavia cassata senza rinvio dalla Corte di Cassazione, sulla scorta della considerazione in base alla quale nulla osterebbe a che le condotte elusive espressamente previste dalla legge siano ritenute suscettibili di integrare, in virtù della struttura che le caratterizza, le fattispecie di dichiarazione infedele (art.4 d.lgs 74/00) e di omessa dichiarazione (art.5, d.lgs. 74/00).

Le motivazioni a supporto di tale conclusione sono differenti e meritano tutte di essere espressamente indicate.

Ebbene, in primo luogo, a sostegno della rilevanza penale della condotta elusiva, la Corte ha messo in risalto la struttura delle fattispecie criminose di riferimento, incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e sull'infedeltà dichiarativa. Su tali basi, ha affermato che se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale deve essere individuato nella corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile.

Nello stesso senso, è stata letta la definizione di imposta evasa di cui alla normativa tributaria (art. 1, lett.f), D. Lgs.74/00) - intesa quale *"differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione"* - che, per la sua ampiezza, è apparsa idonea a ricomprendere l'imposta elusa, ovvero quella determinata dalla differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella dichiarata.

Quanto all'art.16, invece, si afferma come esso rappresenti un autentico segnale d'allarme circa la rilevanza penale dell'elusione fiscale, pena l'inutilità, altrimenti, di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento. Espressamente si legge,

infatti, che nonostante la Relazione al decreto legislativo precisi che l'art. 16 d.lgs. 74/2000 non possa essere letto come «diretto a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie *lato sensu* elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo», debba ritenersi piuttosto evidente che detta disposizione induca proprio a ritenere che l'elusione, fuori dal procedimento di interpello, possa avere rilevanza penale.

A parere della Corte, ciò apparirebbe confermato dal contesto in cui è inserito il citato art. 16 che è quello del Titolo III «Disposizioni comuni» concernenti proprio la materia penale (pene accessorie, circostanze attenuanti, prescrizione) e, in particolare, subito dopo l'art. 15 che concerne le «violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie». D'altro canto, precisa, «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».

La tenuta del principio di diritto affermato è valutata anche con riferimento ai principi espressi dalla giurisprudenza europea e fatti propri dal g.u.p. ambrosiano, seppure, con riferimento a questi ultimi, le argomentazioni utilizzate siano apparse piuttosto laconiche.

La tematica è stata poi affrontata anche sotto il profilo delle esigenze di repressione.

Si osserva come le conclusioni rassegnate appaiono le uniche possibili, pena lo sbarramento non solo della normativa generale ma anche di quella di settore. Conformemente al Tribunale, infatti, la Suprema Corte ha ritenuto non configurabile il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, pure contestato, e, sulla base dei principi affermati dalle Sezioni Unite Giordano, ha affermato che «il sistema sanzionatorio in materia fiscale ha una spiccata specialità che lo caratterizza come un sistema chiuso e autosufficiente, all'interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi, dettando le sanzioni penali necessarie a reprimere condotte lesive o potenzialmente lesive dell'interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali».

L'elusione, in questo senso, può quindi ipotizzarsi penalmente rilevante solo se sussumibile in una delle fattispecie di cui al d.lgs. 74/00, atteso che, diversamente, applicare una fattispecie comune per sanzionare una condotta che offende solo gli interessi dell'erario, costituirebbe, essa stessa, una violazione del principio di legalità.

Pertanto, «tenuto conto della *ratio* delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico», si è concluso negando qualsiasi contrasto fra l'affermato rilievo penale dell'elusione e i principi che involgono la materia, qualora a venire in rilievo siano comportamenti elusivi espressamente previsti da una specifica disposizione, affermandosi, senza mezzi termini, la rilevanza penale dell'elusione codificata.

## 2.1. ..e le obiezioni della dottrina maggioritaria.

Sulla base di argomenti ai quali si è, in realtà, in larga parte già ampiamente accennato, e che qui vengono ripresi con riferimento specifico alla sentenza apripista in tema di rilevanza penale di abuso del diritto, la dottrina<sup>145</sup>, nonché buona parte della giurisprudenza di merito<sup>146</sup>, si è sostanzialmente rivelata

---

<sup>145</sup> F. FASANI, *La (ir)rilevanza penale dell'elusione tributaria*, in *Diritto penale societario*, 7/2012, 800 – 803. Nello stesso senso L. TROYER, *La rilevanza penale*, *op. cit.*, 699 e ss che ricalca le conclusioni del precedente scritto L. TROYER, *Evasione interpretativa e sanzioni penali*, in *Dialoghi Tributari*, 2/2011, 218; G. M. FLICK, *op. cit.*, 465 e ss. ; A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, abuso del diritto e norme penali*, in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 3/2011, 731 e ss.; L. R. DE CORRADO, *La rilevanza penale delle condotte elusive in Diritto e fiscalità dell'assicurazione*, 3/2012, 361 e ss; DE SANTIS, *Sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale in Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 1/2015, 395.

<sup>146</sup> Oltre alla già ricordata sentenza del Tribunale del riesame di Catania cfr. Tribunale di Firenze, Sez. II, 17 luglio 2014, Giud. Valotta, imp. P.E con nota di A. D'AVIRRO, *Dichiarazione infedele, elusione, abuso del diritto: la giurisprudenza di merito inverte la rotta.*, in *Diritto penale e processo*, 10/2014, 1196, in cui il Tribunale ha escluso la sussistenza del delitto, atteso che la dichiarazione della società rappresentava fedelmente la situazione finanziaria-economico-patrimoniale della stessa. Secondo il Tribunale, infatti, l'operazione contestata - ovvero la costituzione delle società V. S.p.A. e M. S.p.A., cui viene traslato per trasparenza il reddito della T. S.p.A., con la conseguente realizzazione, mediante la cessione del 100% delle quote alla T. P. Group s.r.l., di una minusvalenza

contraria alle prospettate conclusioni, opponendovi ampie ed argomentate considerazioni critiche.

Da più parti si è quindi sottolineato come la Corte, lungi dall'affrontare il problema in maniera diretta, si sia sostanzialmente limitata ad affermare alcuni principi dando credito a tesi sostenute da una parte della dottrina tributaria e smentite da altra, senza tuttavia offrire una salda ricostruzione logico giuridica<sup>147</sup> o elementi in grado di corroborarla.

Le maggiori obiezioni, in questo senso, hanno riguardato la permanente incertezza circa la natura, sostanziale<sup>148</sup> o procedimentale<sup>149</sup> delle norme antielusive, e l'inammissibilità di una soluzione del problema della rilevanza penale dell'abuso del diritto che prescindendo dalla dichiarata adesione alla prima.

Infatti, quando si parla di natura sostanziale delle norme antielusive ci si riferisce a disposizioni delle quali il contribuente deve necessariamente tenere conto nella fase di predisposizione della propria dichiarazione. La tesi della natura sostanziale importa che il contribuente, nel redigere la propria scheda dichiarativa, sia necessariamente tenuto a conformarsi ad esse e, pertanto, ad esporre in

---

complessiva di € 20.486.144 (derivante dalla differenza tra il prezzo di cessione e la partecipazione nell'impresa T. S.p.A., pari ad € 30.200.000,00 per gli utili non distribuiti corrispondenti ad € 20.686.144,00), minusvalenza che ha abbattuto totalmente l'imponibile di V. S.p.A. e M. S.p.A. - evidenzia un'operazione che non incide sulla fedele rappresentazione della dichiarazione dei redditi della T. S.p.A. e che potrà avere rilevanza esclusivamente ai fini dell'abuso del diritto.

<sup>147</sup> Cfr. in questo senso F. FASANI, *op. cit.*, 793.

<sup>148</sup> Propende per il carattere sostanziale dell'elusione L. R. CORRADO, *Elusione tributaria: solo questione di sostanza?* In *IPSOA Quotidiano*, [www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it), ritenendo possibile distinguere tre fasi - la prima coincidente con la realizzazione della fattispecie impositiva, la seconda collegata all'autoliquidazione del tributo dovuto, e la terza (eventuale) concernente l'attività di controllo e rettifica ad opera dell'Amministrazione finanziaria - e riferendo l'elusione alle fasi in cui il contribuente pone in essere la condotta rilevante a fini impositivi e provvede al calcolo dell'importo dovuto all'Erario. Di ciò, secondo l'Autrice, sarebbe ben consapevole anche la giurisprudenza di legittimità, come dimostra il (preoccupato) riferimento all'art. 23 Cost. ricorrente nelle pronunce in cui è stata elaborata la clausola antielusiva generale (cfr. Cass., SS.UU., 23 dicembre 2008, n. 30055, n. 30056 e n. 30057, ove le Sezioni Unite della Corte di Cassazione escludono *expressis verbis* che tale strumento possa "in alcun modo" vulnerare l'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"). Nello stesso senso cfr. M. NUSSI, *Elusione tributaria ed equiparazione al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi(e vecchi) problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 503; F. GALLO, *Rilevanza penale*, *op. cit.*, 2001, 321).

<sup>149</sup> A favore della natura procedimentale, si veda G. ZIZZO, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in M. MICCINESI, (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 462; L. DEL FEDERICO, *Elusione tributaria "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, 284

dichiarazione le operazioni eluse (operazioni, queste, mai poste in essere), in luogo delle operazioni elusive (le uniche operazioni che il contribuente abbia in concreto realizzato)<sup>150</sup>.

Solo qualora si aderisca alla tesi della natura sostanziale delle norme antielusive apparirebbe pertanto ipotizzabile un obbligo conformativo, una sua possibile violazione e la conseguente reazione dell'ordinamento attraverso la previsione del relativo illecito (penale e amministrativo)<sup>151</sup>.

Diversamente, aderendo alla tesi che attribuisce alla disposizione di cui all'art. 37 *bis* natura procedimentale, deve concludersi che la disposizione si limiti a rendere inopponibili all'Agenzia delle Entrate gli *effetti* della condotta elusiva del contribuente paralizzandoli sotto il profilo fiscale mediante una disposizione rivolta all'ente accertatore<sup>152</sup>.

La tesi della connotazione sostanziale dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/73, alla quale silenziosamente ha aderito la Corte, non ha pertanto convinto quanti vi hanno opposto considerazioni basate sulla stessa natura della norma e sulla sua collocazione sistematica: considerazioni non certo proprio prive di un certo rilievo giuridico.

---

<sup>150</sup> Così M. BEGHIN, *Elusione e abuso, del diritto*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, online all'indirizzo [www.treccani.it](http://www.treccani.it), 2014., che riporta l'esempio seguente: qualora il Fisco affermi, in ipotesi, che la scissione parziale di *Alfa* in *Beta* seguita dalla vendita delle partecipazioni di *Beta* equivale, sul piano dell'elusione, alla vendita diretta dei beni facenti parte del patrimonio della citata *Beta*, il contribuente dovrà esporre nella propria dichiarazione il componente positivo di reddito emergente da quest'ultima operazione (plusvalenza o ricavo), ancorché – lo si ripete – mai perfezionata.

<sup>151</sup> V. FICARI, *La rilevanza penale dell'elusione/abuso: quali regole da un caso concreto?* In *Rivista di Diritto Tributario*, 4/2013, 81

<sup>152</sup> Alle due tesi circa la natura sostanziale e procedimentale dell'art.37bis, se ne contrappongono altre due: una prima (sostenuta in dottrina da Cfr. G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni concernenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37-bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 519) evidenzia che la norma antiabuso è una disposizione qualificabile come norma che disciplina legalmente l'attività di interpretazione di altre norme. In particolare, essa impone all'Amministrazione finanziaria un'interpretazione analogica, cioè l'estensione a fattispecie atipiche del regime fiscale proprio di atti o negozi che producano risultati giuridico-economici simili. In questa misura, i destinatari della norma sono sia i contribuenti, sia i funzionari amministrativi, sia i giudici. Per una seconda tesi, la norma antiabuso, utilizzando il termine "disapplicazione" dei vantaggi tributari scaturenti da altre norme dell'ordinamento, può qualificarsi come "norma sulle norme" (Cfr. S. LA ROSA, *Elusione ed antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 794). La clausola antielusiva cioè depotenzia l'efficacia delle norme invocate dal contribuente, al ricorrere di determinate condizioni, e consente l'applicazione delle disposizioni eluse. I destinatari di queste norme sono, quindi, gli Uffici fiscali e non il legislatore come generalmente si verifica per le c.d. norme sulle norme. (i riferimenti sono tratti da G. INGRAO, *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre* in *Dir. e Prat. Trib.*, 4/2016, 1433)

Si è infatti affermato che a considerare l'art. 37-*bis* norma di tipo sostanziale, si verrebbe a creare per via interpretativa un obbligo conformativo al momento della predisposizione della dichiarazione che, stando invece al tenore letterale della norma e alla sua collocazione nel decreto riguardante l'accertamento delle imposte sul reddito, non già nel testo unico d.P.R. 22.12.1986, n. 917, appare inesistente. Più chiaramente, la norma prevede che «l'Amministrazione finanziaria disconosca i vantaggi tributari» mentre non è previsto, in capo al singolo contribuente, l'obbligo di uniformare ad esso la propria dichiarazione<sup>153</sup>.

Gli Autori che hanno fatto leva sulla natura procedimentale della norma hanno poi spiegato come «l'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 conced(a) al Fisco un potere di accertamento dell'inopponibilità di taluni vantaggi tributari che può convivere con una situazione di “fedeltà” della dichiarazione presentata». Si è cioè affermato che nel contesto di una dichiarazione “fedele”, possono esserci accertamenti officiosi la cui funzione non è necessariamente quella di rettificare la citata dichiarazione, bensì quella di rendere inopponibili taluni vantaggi<sup>154</sup>». In sostanza, inopponibilità e infedeltà dichiarativa si collocherebbero, dunque, su due piani assolutamente distinti, con conseguente impossibilità di assimilare i concetti di elusione ed evasione e di parificare, per questa via, il dolo specifico di elusione al dolo specifico di evasione.

Rispetto, poi, alle conclusioni alle quali la Corte di Cassazione ha ritenuto di giungere rispetto all'art.16, si è evidenziato come la norma abbia in realtà il dichiarato scopo di tutelare il contribuente che si sia uniformato al parere espresso dall'autorità amministrativa che, potendo non vincolare il giudice penale, potrebbe essere disattesa da quest'ultimo nell'ambito di un giudizio penale, finalizzato ad accertare la commissione di reati tributari.

Con la previsione in discorso, pertanto, correttamente il Legislatore avrebbe escluso la punibilità facendo leva sulla buona fede del contribuente che abbia agito in ottemperanza ai pareri espressi dall'autorità amministrativa, come insegna la sentenza della Corte cost. n. 364/1988 richiamata dalla Relazione a giustificazione della presenza dell'art. 16 nel sistema penale tributario.

---

<sup>153</sup> M. BEGHIN, *Elusione e abuso del diritto*, op. cit.

<sup>154</sup> M. BEGHIN, op. cit.

Ivi si legge, infatti, che «la previsione della non punibilità di chi sia adeguato al parere dell'organo consultivo - manifestato anche nella forma del silenzio-assenso - si connette ai principi affermati dalla Corte costituzionale con la nota sent. 24 marzo 1988, n. 364 e risponde alla medesima logica di fondo delle speciali disposizioni in tema di non punibilità delle valutazioni di cui all'art. 7 [..]: si tratta, cioè, di un criterio legale di esclusione del dolo di evasione richiesto per la configurabilità delle diverse ipotesi criminose».

Ebbene, si sottolinea, la richiamata sentenza della Corte Costituzionale definisce espressamente quale errore inevitabile, tra gli altri, quello determinato da particolari circostanze di fatto, quali l'assicurazione di soggetti istituzionali come, nel caso di specie, la comunicazione al Comitato Consultivo dell'interpello avanzato dal contribuente o addirittura il silenzio assenso.

Per questa via, non vi sarebbero letture alternative consentite dell'art. 16 d.lgs. 74/2000 di fronte alla chiara, espressa ed inequivoca intenzione del Legislatore, lapalissianamente emergente dalla Relazione Ministeriale, pena la violazione dello stesso spirito della legge.

Quanto all'articolo 4 e alla ridetta impostazione che lo renderebbe adeguato ad attribuire rilevanza penale alle condotte elusive, si è opportunamente evidenziato che, sebbene la dichiarazione infedele non richieda i comportamenti fraudolenti previsti dagli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, l'inserimento di questa fattispecie delittuosa tra quelle costruite sulla rilevante offensività per gli interessi dell'erario, dovrebbe necessariamente lasciare presupporre che essa non possa ridursi al binomio illecito amministrativo più imposta evasa, richiedendo necessariamente una condotta finalizzata ad indurre in errore l'organo accertatore<sup>155</sup>.

Tali considerazioni sono affermate anche in ossequio al bene giuridico tutelato dalla norma che si identifica, oltre che nella tutela degli interessi connessi al prelievo fiscale, anche nella salvaguardia della trasparenza e veridicità delle dichiarazioni tributarie, atteso che, come noto, la norma concentra l'attenzione

---

<sup>155</sup> A. D'AVIRRO, *op. cit.*, 1199. Automatismo che la sentenza Dolce e Gabbana parrebbe autorizzare dal momento che, facendo leva sull'ampia definizione di imposta evasa di cui all'art. 1, lett. f), d.lgs. 74/2000, sottolinea come il contribuente sia chiamato a tenere conto "nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive", cosicché l'imposta elusa dovrebbe essere considerata di per sé imposta evasa.

sulla dichiarazione annuale prevista ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte dirette<sup>156</sup>.

Per vero, procedendo in quest'ultima direzione, è stato altresì valorizzato il principio di sussidiarietà ed *extrema ratio* nella materia penale, principio in base al quale la sanzione penale dovrebbe presidiare solo quei comportamenti connotati da un disvalore particolarmente significativo, che offendano beni giuridici di particolare rilevanza.

In questo senso, pertanto, si è sostenuto che per elementi passivi "fittizi" ai sensi dell'art. 4 del d.lgs.74 dovrebbero intendersi i soli elementi passivi realmente (*rectius*: naturalisticamente) inesistenti (come, per vero, richiesto a seguito delle modifiche apportate alla norma dal decreto legislativo 24 settembre 2015 n.158) e non anche quelli generati da comportamenti meramente inopponibili alla Amministrazione finanziaria. In buona sostanza, quindi, l'infedeltà nella dichiarazione presupporrebbe una rappresentazione non veritiera della situazione economico-patrimoniale del contribuente che, nell'ipotesi di soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, non potrà che tradursi, preliminarmente, nell'infedeltà delle scritture. La dichiarazione, cioè, potrà qualificarsi come infedele in quanto, a monte, sia suffragata da documenti che la rendono tale e che siano in grado d'indurre in errore l'amministrazione finanziaria<sup>157</sup>.

Da più parti è stato poi osservato come l'adesione alla tesi sposata dalla Corte di Cassazione comporti la aperta violazione del principio di legalità e dei suoi corollari, che non potrebbero ritenersi rispettati alla stregua della mera delimitazione del campo del penalmente illecito alle condotte elusive tipizzate, atteso il carattere delle norme tributaristiche e il *deficit* di tassatività che le caratterizza, nonché tenuto conto dei procedimenti attraverso i quali le violazioni tributaristiche vengono accertate, intrisi di presunzioni (non sempre gravi, precise e concordanti) e di ipotesi di inversione dell'onere probatorio.

Si è poi aggiunto, inoltre, che poiché le disposizioni antielusive si occupano esclusivamente di rettificare *ex post* la base imponibile del contribuente, quest'ultimo non potrebbe *ex ante* avere la necessaria consapevolezza del

---

<sup>156</sup> A. D'AVIRRO, *op. cit.*, 1199

<sup>157</sup> A. D'AVIRRO, *op. cit.*, 1199

disvalore penale della condotta, con conseguente violazione del principio di colpevolezza che, nella sua accezione più ampia sposata dalla Corte costituzionale a partire dalla ridetta sentenza n.364/1988, implica la necessaria sussistenza del momento subiettivo fra la condotta ed il suo autore, il quale deve investire – almeno nella forma della colpa – tutti gli elementi più significativi della fattispecie tipica.

Ci sembra inoltre di poter valorizzare come la sentenza abbia sostanzialmente eluso il quesito relativo alla compatibilità della tesi accolta rispetto ai principi affermati dalle Sezioni civili e dalla giurisprudenza UE, volti a negare che, in assenza di un fondamento chiaro ed univoco, la contestazione possa condurre ad una sanzione ma, semmai, determinare un mero obbligo di rimborso di una parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte.

Sul punto, infatti, come invero si è già lasciato intuire, la Corte si è limitata ad affermare che il principio espresso non può avere carattere generale ma deve piuttosto essere «letto come (...) regola generale, che prescinde dalla individuazione di specifiche e tassative fattispecie». Quanto ai principi affermati dalla Corte di giustizia UE con riferimento alla libertà di stabilimento, il richiamo operato dal G.u.p. è semplicemente apparso poco significativo, non escludendo, a priori, la possibilità di interventi sanzionatori sull'operazione abusiva. L'attribuzione ai singoli della libertà di stabilimento, secondo la Corte di Cassazione, non implicherebbe l'impossibilità di intervenire sulle modalità del suo esercizio, quando esse, pur conformi allo spirito, si rivelino contrarie alle ragioni che lo hanno ispirato.

Come si avrà modo di osservare nelle pagine che seguono, le acerrime critiche della dottrina all'impostazione adottata dalla Corte e i pure non trascurabili argomenti ad essa opposti, non hanno impedito di continuare a sostenere la tesi qui esposta.

Come ci si accinge a verificare, al contrario, la rilevanza penale dell'elusione è stata sostenuta anche rispetto a fattispecie nelle quali la contestazione del comportamento elusivo è apparsa inutile e addirittura dannosa alla stregua degli stessi interessi dichiaratamente perseguiti

## **2.2. Il caso Raul Bova e la riaffermazione del contestato principio: tanto rumore per nulla?**

Come si accennava, le svariate e non certo trascurabili critiche della dottrina non hanno fermato il moto d'impeto della Cassazione, di cui è opportuno segnalare il primo intervento seguito al noto e già indicato arresto<sup>158</sup>.

Anche in questo caso protagonista della vicenda oggetto del giudizio è un personaggio famoso, reo di aver stipulato un contratto (poi rinnovato negli anni successivi) con il quale venivano ceduti ad una società di nuova costituzione, della quale era socio di maggioranza unitamente alla sorella e alla moglie, i diritti di utilizzazione economica della propria immagine dietro un compenso annuale di un minimo garantito di euro 100.000,00, con l'impegno ulteriore a versare alla società una percentuale dei compensi da lui fatturati nella misura del 40%.

Veniva pertanto accusato di avere trasferito i propri guadagni alla società con la finalità precipua di trasformare il 40% degli introiti, elementi attivi di reddito, in costi passivi fittizi.

In fase cautelare, il Tribunale di Roma rigettava l'appello proposto dal P.M. avverso il provvedimento emesso dal g.u.p. presso il medesimo Tribunale, che aveva respinto la richiesta di sequestro preventivo per equivalente degli immobili di proprietà dell'attore per violazione dell'art.4 D.Lgs. n.74/2000, ovvero per avere indicato nelle dichiarazioni relative agli anni dal 2005 al 2010 elementi passivi fittizi.

Ciò era avvenuto pur riconoscendo la sussistenza di un'operazione abusiva.

Il Tribunale romano concludeva infatti che effettivamente la società era stata costituita senza alcuna apprezzabile ragione economica e al solo scopo di conseguire vantaggi fiscali e, tuttavia, riteneva l'impossibilità di affermare la rilevanza penale dell'operazione posta in essere che, non rientrando nella disciplina dei "conferimenti in società", non risultava sussumibile in alcuna delle fattispecie elusive tipizzate previste dall'art. 37bis, con conseguente inapplicabilità del principio espresso dalla sentenza Dolce & Gabbana.

---

<sup>158</sup> Cass., Sez. III pen., 6 marzo 2013 n. 19100 in *www.penalecontemporaneo.it* con nota di T. GIACOMETTI, *La Cassazione torna, op. cit.*

La Suprema Corte ha tuttavia annullato con rinvio l'ordinanza, riconducendo l'operazione nell'ambito dell'istituto dei conferimenti in società di cui all'art. 2464 c.c., ossia in uno dei modelli di operazioni elencati dalla norma antielusiva generale (art. 37bis d.P.R. 600/1973, comma 3, lett. b).

Infatti, mentre secondo il Tribunale non poteva ritenersi pertinente al caso sottoposto al suo vaglio l'ipotesi del "conferimento in società" di cui alla ridetta previsione del comma 3, lettera b), in quanto tale ipotesi concernerebbe il caso di trasferimento della proprietà dal socio alla società, secondo la Corte, ai sensi dell'art. 2464 c.c., come modificato dal d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, sono considerati conferimenti in società tutti gli elementi dell'attivo (*rectius*: qualsiasi posizione soggettiva) purché suscettibili di valutazione economica, cosicché l'attribuzione dei diritti di utilizzazione economica dell'immagine dell'attore alla società da lui costituita e controllata ben poteva ritenersi rientrante nell'ambito della cessione di conferimenti.

L'operazione realizzata veniva pertanto sussunta in una di quelle tassativamente indicate dall'art.37bis e, in particolare, a quella prevista dal terzo comma, lettera b), facendosene discendere la rilevanza penale, nel caso specifico a titolo di dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. 74/2000), e, nella fase cautelare, la possibilità di applicare il sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto.

Conseguentemente, la Cassazione ribadiva il principio di diritto introdotto con la sentenza Dolce & Gabbana e, pertanto, affermava che in materia tributaria nulla osta, a livello di ordinamento nazionale ed europeo, alla rilevanza penale dell'abuso del diritto, in ragione del rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 comma 1 Cost.) e del principio di progressività dell'imposizione (art. 53 comma 2 Cost.), dovendosi desumere da tali principi che il contribuente non possa trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo in modo distorto di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio fiscale in mancanza di ragioni economicamente apprezzabili che possano giustificare l'operazione.

Anche in questo caso, alla violazione del divieto di abuso del diritto si faceva discendere, dal punto di vista tributario, l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente

avesse preteso di far discendere dall'operazione elusiva, del negozio utilizzato per ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta.

Sotto il profilo penale, ne è derivata la rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, qualora idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile, senza alcun contrasto con il principio di legalità. Se, infatti, tale principio non consente la configurabilità della generale fattispecie di cui all'art.640 c.p., esso non è invece ritenuto ostativo alla configurabilità degli illeciti speciali tributari, basati sulla dichiarazione fiscale e sull'infedeltà contributiva, rispetto a quelle condotte che siano idonee a determinare elusivamente una riduzione o una esclusione della base imponibile<sup>159</sup>.

Sulla scorta di tale principio di diritto, nonché in base al disposto sia delle norme di legge la cui violazione è stata dedotta dal ricorrente, che della nuova formulazione dell'art. 2464 c.c., la Corte di Cassazione ha pertanto ritenuto che anche l'utilizzo di una società, laddove ritenuta non necessaria all'attività svolta da un artista, può dar luogo ad una condotta elusiva della normativa fiscale suscettibile di assumere rilevanza penale.

Ne risulta pertanto confermato il principio di diritto già più volte analizzato mentre in termini di assoluta novità si pone l'aver annoverato fra i comportamenti elusivi suscettibili di rilievo penale anche il ricorso a strutture societarie, qualora considerate prive di reali ragioni economiche.

È ovvio che in questi termini la pronuncia sia risultata di portata potenzialmente dirompente; infatti, da un lato, essa ha attaccato un uso, quello di costituire "società di servizi", piuttosto invalso nella prassi; dall'altro, per come formulato, il principio affermato è sembrato sensibilmente legato ad un giudizio estremamente soggettivo, attese le necessarie valutazioni sottese al giudizio di non necessità e di "adeguatezza economica" di siffatte strutture<sup>160</sup>; valutazioni che dovrebbero rimanere esclusivo appannaggio dei privati<sup>161</sup>.

---

<sup>159</sup> Così espressamente la massima della sentenza.

<sup>160</sup> Così A PERINI, *La "società non necessaria" come nuova frontiera dell'elusione fiscale penalmente rilevante?*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 4/ 2013, 68. Sulla stessa rivista, p.81, V. FICARI, *La rilevanza penale dell'elusione/abuso: quali regole da un caso concreto?*

<sup>161</sup> È proprio qui che, ad avviso dell'Autore, l'autentico salto di qualità che viene compiuto dalla sentenza, capace di avvicinare molto pericolosamente l'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 a fattispecie penali fallimentari quali l'art. 217, n. 4, legge fall. nelle quali, tuttavia, siffatte valutazioni di

Ai fini del presente lavoro, a prescindere dalla riaffermazione del principio della rilevanza penale dell'elusione codificata e dalle critiche mosse allo stesso, principalmente volte a sostenere l'irrimediabile estensione della cognizione del giudice penale per effetto della rilevanza penale assegnata ai comportamenti abusivi e l'inammissibile arbitrio cui tale cognizione, per tale via, risulta inevitabilmente soggetta, la sentenza in commento risulta di particolare importanza anche al fine di verificare la effettiva pertinenza del ricorso allo stesso a fronte del comportamento contestato.

A tal fine, è possibile ragionare su due differenti ipotesi.

Da un lato, quella sottoposta alla cognizione del Tribunale di Roma prima e della Cassazione poi, relativa ad una società realmente esistente ed operativa, costituita anche al (solo) fine di trasformare poste attive di reddito in elementi passivi fittizi. Ebbene, in un caso siffatto, indipendentemente dalla riconducibilità della fattispecie all'art. 2464 c.c. e, conseguentemente, all'art.37 bis, co.3, lett. b), ed indipendentemente dalla rilevanza penale di condotte elusive, è sembrato che il delitto di dichiarazione infedele non fosse affatto configurabile, in quanto la scelta di costituire e mantenere in piedi un distinto soggetto giuridico, non avrebbe potuto, per ciò solo, considerarsi artificiosa, trattandosi di una ipotesi da riferirsi, semmai, all'ambito della lecita pianificazione fiscale. In questo senso la sentenza andrebbe collocata fra quelle che, dopo l'introduzione del principio, ne hanno fatto un ricorso spesso non adeguatamente motivato, anche in casi nei quali la scelta – in ossequio ai principi costituzionali e comunitari ( libertà d'impresa, diritto di stabilimento e di libera circolazione dei capitali ) – non avrebbe potuto ritenersi sindacabile, come la scelta di una forma societaria esclusivamente per ragioni fiscali<sup>162</sup>.

Come acutamente sottolineato, in un caso siffatto ci si sarebbe potuti muovere sul terreno della congruità dei costi sostenuti, alla stregua delle norme di cui agli artt.110 e 9 TUIR che disciplinano il "valore normale" dei beni e dei servizi dei quali si approvvigiona il contribuente stesso. In tal caso, non avrebbe dovuto porsi

---

adeguatezza imprenditoriale vengono chiaramente autorizzate dalla norma penale e sono legittimate, sotto il profilo della politica criminale, dallo stato di insolvenza nel quale è precipitato l'imprenditore.

<sup>162</sup> Sul punto E. ALTIERI, *op. cit.*, 29.

alcuna questione in merito alla rilevanza penale dell'elusione dovendosi semmai discutere di adeguatezza del costo sostenuto alla stregua di un predeterminato parametro di riferimento<sup>163</sup>.

Nella diversa ipotesi in cui, per converso, il giudicante avesse accertato l'inesistenza sostanziale della società – ipotesi che esula dal caso in esame ma che si ritiene di vagliare – da considerarsi, non essendo né effettiva né tantomeno operativa, un mero schermo atto solo a nascondere manifestazioni reddituali, la prestazione si sarebbe dovuta qualificare come *soggettivamente inesistente* con conseguente ricaduta nell'ambito dell'articolo 3 del d.lgs.74/00 che, come noto, a seguito dell'intervento legislativo con il decreto legislativo 158 del 2015, punisce chiunque indichi in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, compiendo operazioni *simulate oggettivamente o soggettivamente*, ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, quando ciò avvenga al fine di evadere dette imposte e siano superate le indicate soglie di punibilità.

È allora evidente che in un caso siffatto, attesa l'esistenza di una norma *ad hoc*, non vi sarebbe stato alcun bisogno di scomodare le norme antielusive e di riaffermare la rilevanza penale delle stesse quale elemento normativo della fattispecie di dichiarazione infedele<sup>164</sup>.

---

<sup>163</sup> A. PERINI, *La "società non necessaria"*, op. cit., 67

<sup>164</sup> A. PERINI, *La "società non necessaria"*, op. cit., 68

### **2.3. Elusione fiscale penalmente rilevante e delitto di omessa dichiarazione: un altro esempio di irrilevanza del problema ai fini della decisione? Note a margine della sentenza Cassazione penale, sezione III, n.33187 del 12.06.2013.**

Come già specificato, nella ricostruzione dell'istituto proposta dalla Suprema Corte con la sentenza 7739 del 2012, i comportamenti elusivi rilevano non solo con riferimento al delitto di dichiarazione infedele ma, altresì, con riguardo alla fattispecie di omessa dichiarazione di cui all'art.5 del D. lgs. 74/00.

La sentenza n. 33817 del 12 giugno 2013<sup>165</sup>, che appare opportuno trattare specificamente per le conclusioni a cui giunge e per gli spunti che offre, riguarda proprio un caso in cui all'imputato veniva contestato il delitto previsto dal ridetto art. 5.

L'intera vicenda giudiziaria muove, infatti, da un'informativa della Guardia di Finanza che, nell'ambito della consueta attività di controllo cui è preposta, aveva rilevato gravi anomalie contabili oltreché l'omessa presentazione della dichiarazione a carico di una società pugliese. In particolare, seppure la Società avesse inviato il modello unico relativo al periodo d'imposta oggetto dell'accertamento, lo stesso indicava un importo del tutto irrisorio (pari ad Euro 5,00) rispetto a quello effettivo realizzato e riportava i soli dati necessari per il perfezionamento dell'invio telematico. Inoltre, era emerso l'omesso versamento delle ritenute operate e certificate, con conseguente violazione dell'art.10 bis del D. Lgs. 74/00, oltreché dell'art. 11 dello stesso Decreto, essendo stati posti in essere atti fraudolenti attraverso la creazione di operazioni di debito e/o credito sfornite di giustificazione economica, che avevano determinato un decremento patrimoniale solo apparente e la creazione di fondi patrimoniali occulti, al solo scopo di rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Per quanto qui specificamente interessa e soffermandoci, quindi, sulla contestazione relativa alla violazione dell'art.5 e sulla sussistenza del relativo *fumus*, è opportuno rilevare che la Società risultava sprovvista di parte della

---

<sup>165</sup> Cassazione penale, 4/2015, 1425 e ss. con nota di E. STAMPACCHIA, *Bada di non perdere la sostanza quando cerchi di afferrare l'ombra*, Scusandomi per l'autoreferenzialità della citazione colgo l'occasione per segnalare che il presente paragrafo è fortemente ispirato al citato articolo, del quale rimarca le linee essenziali ed assorbe le conclusioni.

documentazione fiscale e contabile mentre altra parte della documentazione stessa era tenuta in modo irregolare<sup>166</sup>. Alla luce di tali elementi, il Tribunale del riesame di Bari assumeva che l'istante avesse posto in essere un *abuso del diritto tributario*, consistente in una condotta violatrice dei principi di buona fede e correttezza di cui all'art.10, comma 1, dello Statuto del Contribuente e, pertanto, rigettava l'istanza di riesame avverso il provvedimento di convalida del sequestro preventivo per equivalente. Sosteneva, sul punto, che le dichiarazioni, pure tempestive, avessero avuto la sola finalità di evitare la sottoposizione agli accertamenti automatizzati – stante la mancanza, a monte, di tutta la documentazione contabile, societaria e fiscale – e che, pertanto, potessero considerarsi *sostanzialmente omesse*.

La Corte di Cassazione annullava con rinvio l'ordinanza, censurando la decisione per avere il Tribunale «*apoditticamente ritenuto che ci si trovasse in presenza di un abuso del diritto, senza indicare quale norma antielusiva specificamente prevista dalla legge [fosse] stata violata*», sottolineando altresì, come già nel noto arrête Dolce & Gabbana e in quelli successivi ad esso conformi, la necessità di sussumere la fattispecie concreta in una delle specifiche ipotesi di elusione previste in astratto dalla legge.

La Corte, dunque, censurava la valutazione operata dal Tribunale ritenendo che lo stesso si fosse inadeguatamente limitato a far riferimento ad un generico principio di buona fede e correttezza, rinvenibile nell'art. 10 del c.d. Statuto del Contribuente, senza tuttavia indicare specificamente quale fosse stato il risparmio fiscale ottenuto attraverso l'operazione posta in essere. L'ordinanza veniva annullata con rinvio per l'accertamento e la successiva determinazione della specifica ipotesi di elusione prevista dalla legge e per la individuazione della specifica ipotesi elusiva nella quale la fattispecie concreta ed il risparmio fiscale derivatone fossero effettivamente inquadrabili.

---

<sup>166</sup> Sotto il primo profilo, non era stato esibito il libro giornale e non risultavano approvati i bilanci di esercizio 2008 e 2009 (mentre risultava irrilevante l'allegazione da parte del consulente dei bilanci, trattandosi di adempimento tardivo e contraddittorio perché in contrasto con le risultanze esibite alla G.d.F.). Nelle dichiarazioni integrative presentate erano stati poi indicati elementi di reddito non conformi a quanto indicato nei bilanci di esercizio approvati successivamente all'avvio degli accertamenti fiscali.

La decisione risulta meritevole di approfondimento in questa sede non solo - *e non tanto* - per la riaffermazione del principio di diritto sopra esposto, ma per il fatto di aver lasciato al lettore, ancora una volta, il dubbio che il richiamo alla rilevanza penale dell'elusione fiscale fosse frutto di un *misunderstanding* e, pertanto, assolutamente improprio e non determinante ai fini della qualificazione giuridica delle condotte.

Per averne contezza, è opportuno soffermarsi brevemente sulla fattispecie contestata.

Come noto, con il reato di omessa dichiarazione il legislatore ha inteso punire chiunque «al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad Euro cinquantamila»<sup>167</sup>.

Con la dizione "non presenta" il legislatore ha inteso riferirsi sia alle ipotesi di omessa presentazione nel senso proprio del termine, vale a dire ai casi di assoluta inerzia del soggetto di fronte al precetto, sia a quelli di tardiva presentazione, prevista dal secondo comma, che si verifica, invece, nel caso in cui la dichiarazione venga presentata oltre il termine massimo di tolleranza di novanta giorni dalla scadenza del termine prescritto<sup>168</sup>.

È tuttavia opportuno chiedersi, e difatti ci si è chiesti, se la dichiarazione non debba considerarsi omessa anche nei casi, come quello sottoposto all'esame della Corte, in cui la dichiarazione, pur *formalmente* e tempestivamente trasmessa, «risulti così

---

<sup>167</sup> È doveroso precisare che la soglia di punibilità è stata fissata ad Euro 50.000 a seguito delle modifiche apportate dal d.lgs. 158 del 2015 mentre, al tempo del commesso reato, la soglia di punibilità era fissata ad Euro 30.000,00. Sulla disposizione il decreto citato è intervenuto anche aumentando i limiti edittali (la pena attualmente prevista va da un anno e sei mesi a quattro anni di reclusione) e inserendo l'articolo 1bis che punisce allo stesso modo chiunque, essendovi obbligato, non presenti la dichiarazione di sostituto d'imposto, sempre che l'imposta evasa sia superiore ad Euro 50.000,00.

<sup>168</sup> In entrambe le modalità la condotta deve considerarsi comunque istantanea, poiché, mentre per un verso non può realizzarsi fino a quando è possibile adempiere l'obbligo, per altro verso, scaduto il termine, il reato dovrà dirsi irrimediabilmente consumato. L'eventuale successivo adempimento, quindi, non farebbe venir meno l'intrinseca illiceità della condotta omissiva posta in essere, né potrebbe essere determinante ai fini del superamento della soglia di punibilità. Il versamento dell'imposta potrebbe semmai rilevare ai soli fini dell'applicazione della pena secondo i criteri stabiliti dall'art.133 c.p. e del riconoscimento dell'attenuante del n.6 dell'art.62 c.p., ovvero rispetto al giudizio di responsabilità - nel caso risponda ai requisiti per l'estinzione del reato fissati dalla disciplina in materia di condono - o all'applicazione della circostanza attenuante fissata dall'art. 13 del D. Lgs. 74/00.

generica, carente ed imprecisa da non rendere possibile la ricostruzione della base imponibile per la mancanza o indecifrabilità dei dati relativi alle componenti attive o passive»<sup>169</sup>; e, ancora, se il prescritto obbligo dichiarativo possa dirsi adempiuto attraverso il mero invio del modello, cosicché la dichiarazione comunque (formalmente) inviata dovrebbe dirsi, al superamento delle soglie di punibilità, semmai infedele (ex art. 4 del D. Lgs. 74/00) ma non omessa (ex art. 5, D. Lgs. 4/00).

In sostanza, occorre chiedersi se, di fronte ad una ipotesi siffatta, sia davvero necessario richiamare l'abuso del diritto.

Per offrire una risposta ai quesiti appena esposti si ritiene necessario, in primo luogo, valorizzare la stessa normativa tributaria, integratrice della disposizione penale, che, a ben vedere, impone l'obbligo di indicazione di determinati dati ed elementi<sup>170</sup>.

Viene in rilievo il secondo comma dell'art.1 del D.P.R.600/1973, che prescrive l'indicazione in dichiarazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili, stabilendo che i redditi per i quali manca tale indicazione si considerano non dichiarati ai fini dell'accertamento e delle sanzioni.

In secondo luogo, si è rimarcato l'interesse tutelato dalla norma incriminatrice.

Come efficacemente affermato dalla stessa Corte di Cassazione anche nella sentenza in discorso, infatti, «in campo tributario il disvalore è intrinsecamente e irriducibilmente connesso al mancato versamento del tributo all'erario<sup>171</sup>». Ebbene, anche il delitto di omessa dichiarazione protegge l'interesse erariale alla corretta e tempestiva percezione del tributo<sup>172</sup>, configurando un reato di danno per la cui

---

<sup>169</sup> E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013, 203

<sup>170</sup> E. MUSCO - F. ARDITO, *op. cit.*, p. 204. Nello stesso senso cfr. S. GENNAI - A. TRAVERSI, *Diritto penale commerciale*, Milano, 2008, 192.

<sup>171</sup> M. ROMANO, *Osservazioni sul nuovo diritto penale tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1/1983, p. 754

<sup>172</sup> E' importante sottolineare che il legislatore fiscale ha rinunciato ad incriminare tutte quelle condotte definite come preparatorie ai fatti di concreta evasione. L'art.6, a tale riguardo, stabilisce infatti che non sono punibili a titolo di tentativo i delitti previsti dagli articoli 2, 3, 4, il che evidenzia che nei reati in materia di dichiarazione, siano esse fraudolente o infedeli, la rilevanza penale delle condotte è strettamente legata al momento in cui le dichiarazioni vengono presentate, mentre tutto ciò che precede tale momento risulta essere penalmente irrilevante. A questo discorso fanno eccezione alcune fattispecie, quale quella di cui all'art.8 (*Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*), qualificata dalla dottrina, che ravvisa nel patrimonio dell'erario il bene giuridico tutelato, quale fattispecie a pericolo astratto, dove il pericolo è rappresentato dal possibile

realizzazione, prima delle recenti modifiche che hanno previsto l'aumento della soglia di punibilità con conseguente arretramento della tutela penale, era necessario il verificarsi dell'evasione dell'imposta nella misura minima di Euro trentamila (attuali cinquantamila). Ebbene, se questo è vero, non vi è dubbio che tale lesione sia parimenti realizzata nel caso, come quello oggetto della pronuncia in analisi, di dichiarazione talmente incompleta e carente da poter essere considerata solo formalmente tale. A ben vedere, infatti, «si realizza la lesione del bene protetto nel momento in cui non è data la possibilità all'amministrazione di riscontrare la veridicità dei dati contenuti nella dichiarazione e la loro conformità all'imposta da versare<sup>173</sup>».

La sentenza in analisi offre però un ulteriore argomento per concludere con il Tribunale pugliese, ma sulla base di diverse argomentazioni e senza un inopportuno ricorso all'abuso del diritto tributario, *che la dichiarazione solo formalmente tale sia sostanzialmente una dichiarazione omessa*.

A diversamente opinare, esattamente come avvenuto nel caso di specie - nel quale la Suprema Corte, su richiesta del Procuratore Generale, ha invitato il Tribunale ad accertare se il reato ipotizzato non dovesse piuttosto essere riqualificato [...] in quello di cui al d.lgs. 74/00, art.4, sempre che fosse stata superata la più alta soglia di punibilità<sup>174</sup> - vi è infatti il rischio di un indebito scivolamento verso la previsione di cui all'art.4 del medesimo Decreto, pena la creazione di un pericoloso vuoto di tutela.

Come già specificato, il delitto di dichiarazione infedele rappresenta una fattispecie di chiusura, destinata ad abbracciare le ipotesi di mendacio nelle quali, pur non essendo riscontrabile alcuna condotta fraudolenta, permane una intrinseca lesività per gli interessi dell'Erario, derivante dalla non veritiera rappresentazione della situazione reddituale e/o della base imponibile.

La condotta incriminata, infatti, consiste nella presentazione di una dichiarazione relativa alle imposte sui redditi o alle imposte sul valore aggiunto ideologicamente

---

utilizzo delle fatture false in dichiarazione da parte di terzi. Per una interessante digressione su bene giuridico tutelato e anticipazione della tutela nei reati tributari si veda D. TERRACINA, *Riflessi penali dell'evasione fiscale*, Dike Giuridica Editrice, Roma, 2012, 152.

<sup>173</sup> F. MUSCO - L. ARDITO, *op. cit.*, p. 203

<sup>174</sup> Attualmente fissata in Euro centocinquantamila e pari a Euro cinquantamila all'epoca del giudizio.

falsa, perché rappresentante una situazione economico-patrimoniale difforme dal vero.

Non vi è chi non veda, tuttavia, come tale operazione interpretativa appaia dannosa per gli stessi interessi che la intera disciplina penale – tributaria, come si è avuto modo di osservare, si premura – in astratto - di proteggere.

Seppure, infatti, al momento della pronuncia della sentenza non fossero evidenti alla Corte le distonie applicative in relazione al “quantum” di pena applicabile - atteso che entrambe le fattispecie incriminatrici risultavano punite con la pena della reclusione da uno a tre anni<sup>175</sup> - di estrema rilevanza appariva, e appare, il riflesso dello *scivolamento verso l'articolo 4* sul piano dell'accertamento e, quindi, della stessa effettività della tutela penale.

A ben vedere, invero, la rilevanza penale delle condotte di dichiarazione infedele era ed è subordinata al conseguimento di un'evasione, riferita a ciascuna delle singole imposte, all'epoca del commesso reato, come si è visto, pari ad euro cinquantamila<sup>176</sup> (in luogo dei trentamila di cui alla soglia di punibilità prevista dall'art.5), oltretutto, congiuntamente, al conseguimento di un ammontare complessivo di elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi inesistenti, superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, e comunque superiore a euro due milioni<sup>177</sup><sup>178</sup>.

---

<sup>175</sup> Attualmente, il delitto di dichiarazione infedele è punito con la reclusione da uno a tre anni mentre è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni il delitto di omessa dichiarazione. La previsione di una pena di gran lunga inferiore rispetto a quella comminata per le fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art.2, e dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art.3, punite entrambe con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, è stata oggetto di numerose critiche, soprattutto con riferimento all'ipotesi di omessa dichiarazione. Si evidenzia, infatti, che «il comportamento del soggetto il quale, incurante dei vari obblighi normativi, omette di presentare completamente la dichiarazione non può essere ritenuto meno grave di quello del contribuente che ha presentato una dichiarazione fraudolenta. E' evidente, infatti, che una simile differenza di pena, potrebbe indurre il contribuente a non presentare per nulla la dichiarazione, ottenendo così già una diminuzione della reclusione pari circa alla metà» (Così A. IORIO, *I nuovi reati tributari*, Ipsoa, 2012, 41).

<sup>176</sup> Attuali centocinquantamila.

<sup>177</sup> Attuali tre milioni.

<sup>178</sup> Mentre, a seguito delle modifiche recentemente apportate all'art.5, perché sia integrato il delitto di omessa dichiarazione è necessario che l'imposta evasa sia superiore ad Euro cinquantamila.

Ne deriva evidentemente che, ragionando in questi termini, la Corte rischia di chiudere le porte di ingresso della sanzione penale, che potrebbe non trovare applicazione lasciando impunte condotte parimenti lesive del bene giuridico protetto, e comunque *sostanzialmente* omissive, per il solo fatto del mancato superamento delle più alte soglie previste dall'art.4.

Il ragionamento prospettato della Corte nel caso di specie ha evidentemente determinato un arretramento forzoso e non necessario della tutela penale, non corrispondente ad alcuna esigenza di legalità e, semmai, foriero di comportamenti – questi sì - *abusivi* da parte di contribuenti maliziosi, indotti ad inviare una (*non*)-*dichiarazione* incompleta e carente; con il duplice effetto di evitare gli accertamenti automatizzati e magari anche la sanzione penale, nel caso in cui, ad esempio, l'imposta evasa fosse inferiore a cinquantamila euro (pur se superiore a trentamila), ovvero qualora l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione non fosse risultato superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati nella dichiarazione e, comunque, ad euro due milioni<sup>179</sup>.

Risulta, pertanto, evidentemente «illogico considerare presentata una dichiarazione che tale in realtà non è<sup>180</sup>», così come, ancora una volta, è del tutto inconferente il richiamo alla rilevanza penale dell'elusione fiscale e/o dell'abuso del diritto, atteso che le condotte consistenti nell'invio di una dichiarazione solo formale appaiono sussumibili nel delitto di omessa dichiarazione semplicemente in quanto tipiche.

Anche nel caso in commento, dunque, a ben vedere, la fattispecie concreta corrisponde a quella astratta prevista dal legislatore, senza alcuna esigenza di riferimento all'istituto in discorso.

---

<sup>179</sup> Attualmente tre.

<sup>180</sup> A. D'AVIRRO – M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, Milano, 2012, 192

### 3. La fase calante: “interpretazione autentica” o autentico *dietrofront* nell’ultima parola della Cassazione sul caso Dolce & Gabbana?

Non è possibile chiudere il capitolo relativo ai passaggi giurisprudenziali fondamentali nella materia per concentrarsi sui cambiamenti registrati dal sistema normativo degli ultimi mesi, prima di avere esaminato la sentenza con la quale la Cassazione ha definitivamente chiuso il caso Dolce & Gabbana e fissato alcuni punti. Il caso è tornato alla Suprema Corte in seguito al ricorso presentato dalla difesa degli imputati avverso la sentenza della Corte di appello di Milano<sup>181</sup> che li aveva condannati per il reato di omessa dichiarazione, avendo accertato l’esterovestizione della società Gado s.a.r.l.

In particolare, la Corte di Appello, conformemente al Tribunale, aveva ritenuto che la condotta assumesse rilevanza penale ai fini del delitto di omessa dichiarazione in relazione all’articolo 73, comma 3, T.U.I.R., «norma extrapenale che stabilisce i presupposti per ricollegare ai soggetti indicati l’obbligo di presentare la dichiarazione», offrendo un criterio di collegamento per la delimitazione del potere impositivo degli Stati.

Si affermava, sostanzialmente, che nei casi di esterovestizione, a prescindere dalla contestazione dell’abuso del diritto, l’evasione rilevante ex art. 5 consiste nella violazione della norma che impone di dichiarare in Italia i redditi che qui sono sorti (art.73 TUIR), anche nel caso in cui la residenza fiscale sia portata all’estero, se tale trasformazione avviene solo formalmente<sup>182</sup>.

Sul punto, anche la Cassazione sembra abbracciare una logica di effettività e, pertanto, non si limita ad un’analisi fondata sulle sole disposizioni di diritto interno, ma si colloca in una dimensione più ampia; in quest’ ottica, essa sembra

---

<sup>181</sup> Corte di Appello di Milano, 30 aprile 2014 (dep. 20 giugno 2014) in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

<sup>182</sup> T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione*, op. cit., p. 456. Scusandosi fin d’ora per la autocitazione si rimanda al contributo pubblicato da E. STAMPACCHIA, *La responsabilità “amministrativa” degli enti con sede all’estero*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 4 ottobre 2013, nel quale, ai diversi fini di individuare la “sede principale”, ai sensi dell’art.4 del D.Lgs.231/01, si ritiene di dover fare riferimento a criteri di effettività, fino a concludere che l’esistenza in Italia di una sede secondaria di un ente con sede principale all’estero potrà escludere la responsabilità per il reato commesso in Italia, solo quando essa non sia dotata di autonomia decisionale e risulti essere nient’altro che una mera appendice dell’ente, ovvero quando le scelte organizzative connesse al *risk management* debbano essere e siano di fatto prese all’estero.

aderire al principio di diritto adottato con la sentenza *Cadbury Schweppes*<sup>183</sup>, ritenendo necessaria una verifica circa l'effettivo svolgimento di un'attività economica nello Stato ospitante.

In questa ottica, la Corte utilizza l'abuso del diritto quale principio atto a contrastare le strutture giuridiche prive di sostanza economica e a qualificare come indebito il vantaggio fiscale ottenuto ponendo in essere situazioni artificiali, non corrispondenti alla realtà.

Pertanto, in caso di società con sede legale estera controllata ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., afferma che non può costituire criterio esclusivo di accertamento della sede della direzione effettiva l'individuazione del luogo dal quale partono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative, essendo necessario accertare che la società controllata estera non sia una costruzione di puro artificio, ma corrisponda ad un'entità reale, che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o allo statuto. Contrariamente ai giudici di merito, tuttavia, nel caso di specie la Corte ha ritenuto che alla base della scelta degli imputati di collocare all'estero la sede della società vi fossero valide ragioni extrafiscali<sup>184</sup> e, pertanto, ha escluso che si versasse in un'ipotesi di esteroinvestizione.

La pronuncia, tuttavia, merita attenzione ai nostri fini non tanto per la soluzione che dà, quanto per i principi che esprime, che, pur nel dichiarato intento di spiegare, sembrano, in realtà, quantomeno tentare di superare quelli espressi dalla sentenza 7739 del 2012.

---

<sup>183</sup> Sentenza della Corte (grande sezione) del 12 settembre 2006. *Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd contro Commissioners of Inland Revenue* disponibile all'indirizzo [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu) nella quale la Corte di Giustizia afferma che l'inclusione, nella base imponibile di una società residente in uno Stato membro, degli utili realizzati da una società estera controllata stabilita in un altro Stato allorché tali utili sono ivi soggetti ad un livello impositivo inferiore a quello applicabile nel primo Stato è incompatibile con il diritto di stabilimento "a meno che tale inclusione non riguardi costruzioni di puro artificio destinate ad eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta. L'applicazione di una misura impositiva siffatta deve perciò essere esclusa ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la controllata è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive".

<sup>184</sup> Come si è infatti avuto modo di precisare, il marchio era in contitolarità fra i due artisti, legati, fra l'altro, da una relazione sentimentale: la scelta di cedere il marchio ad una società terza era quindi determinata dalla necessità di evitare cosicché una perdita di valore dello stesso in caso di una successiva separazione fra i due.

Condivisibilmente, infatti, la Suprema Corte afferma che la rilevanza penale di determinate condotte debba essere vagliata in termini di mera tipicità, sulla base dell'assunto che il disvalore espresso non possa che essere individuato «all'interno della norma che la descrive, che deve essere a sua volta applicata in conformità ai principi di stretta legalità, tassatività e determinatezza che governano l'interpretazione della legge penale».

Pertanto, si afferma, le condotte elusive non possono esaurire - e, di fatti, non esauriscono - il disvalore dell'illecito penale tributario ma hanno rilevanza in sede penale ai soli fini dell'accertamento della sussistenza degli elementi costitutivi del reato (l'«imposta effettivamente dovuta», la quantificazione degli «elementi attivi o passivi» che concorrono alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto).

L'accertamento è quindi demandato al giudice penale secondo le regole che governano il processo penale, senza alcuna possibilità di ricorrere alle presunzioni tributaria.

Per questa via, la Corte riconduce il *discrimen* fra ciò che rileva penalmente (evasione) e ciò che invece rimane sul piano tributaristico (elusione) al dolo specifico, richiesto esclusivamente per l'integrazione delle fattispecie tributarie.

Ed è proprio su questo punto che si apre un punto di frattura, probabilmente insanabile, con la sentenza 7739 del 2012 e con la stessa tesi della rilevanza penale dell'elusione fiscale, che pure, seppure più sommessamente, sembra volersi ancora affermare.

La Corte, infatti, censura il ragionamento del Tribunale e della Corte d'appello nella parte in cui avevano ritenuto sostanzialmente sovrapponibili dolo di elusione e dolo di evasione in tutti i casi in cui la condotta elusiva, in concreto, mirasse a realizzare la sottrazione di imponibile. Si afferma che il dolo di elusione debba essere necessariamente distinto dal dolo di evasione e che la condotta, per dirsi penalmente illecita ai sensi di una delle disposizioni di settore, debba essere necessariamente sorretta dalla volontà di evadere l'imposta, mediante le specifiche condotte tipizzate dal legislatore penale-tributario, e non dal mero dolo di elusione, ovvero dalla semplice consapevolezza della sussistenza dell'obbligazione tributaria e del suo oggetto.

Se ne fa conseguire che «l'esclusivo perseguimento di un risparmio fiscale (o, a maggior ragione, la presenza anche solo marginale di ragioni extrafiscali), se può valere a qualificare l'operazione come elusiva (e dunque a definire l'*an* e il *quantum* dell'imposta effettivamente dovuta e non dichiarata) non è di per sé sufficiente a dimostrare il dolo di evasione, soprattutto quando l'operazione economica sia reale ed effettiva».

Ciò avviene, tuttavia, senza che siano corrette le premesse poste a fondamento del principio espresso nella prima sentenza Dolce & Gabbana, nella quale, come si è detto, si era fatto leva sulla definizione di imposta evasa di cui alla normativa tributaria (art. 1, lett.f), D. Lgs.74/00) e sulla sua attitudine a ricomprendere, data la sua ampiezza, anche l'imposta elusa, ovvero quella determinata *ex post* dall'Amministrazione e risultante dalla differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella dichiarata.

È chiaro, infatti, che solo negando una tale similitudine è possibile distinguere, realmente ed efficacemente, il "fine di eludere l'imposta" – ovvero di ottenere un vantaggio fiscale attraverso un comportamento apparentemente lecito – dal "fine di evadere le imposte", proprio delle fattispecie penali tributarie.

La sentenza, che pure prende atto dei contenuti della delega fiscale e cerca, in quest'ottica, di rileggere il proprio orientamento, appare quindi monca nella parte in cui non supera quell'indebita equiparazione, rimarcando i confini evanescenti fra elusione ed evasione da cui è stata determinata la pan-penalizzazione di tutti i comportamenti meramente contrastanti con le disposizioni tributarie ed il conseguente asservimento del diritto penale rispetto al raggiungimento della «ragion fiscale».

### 3.1. L'atteso ritorno al principio di legalità: il caso Mythos.

A chiusura del presente capitolo, appare opportuno segnalare un ultimo intervento della Cassazione penale sul tema della rilevanza penale dell'abuso del diritto<sup>185</sup>, nel quale si intravede una vera e propria inversione di rotta, se non una autentica battuta di arresto, all'orientamento inaugurato nel 2012, volto, *contro tutto e tutti*, a considerare il comportamento elusivo penalmente rilevante.

Con la pronuncia in esame, al pari di quanto avvenuto nel caso precedentemente esaminato, cala il sipario su una rilevante vicenda giudiziaria riguardante il gruppo Mythos, realtà imprenditoriale attiva per diversi anni nel settore della compravendita di partecipazioni e della predisposizione di prodotti fiscali per l'impresa, i cui vertici erano stati chiamati a vario titolo a rispondere – uniti dal vincolo associativo – di una pluralità di imputazioni per altrettanti episodi, tra gli altri, di evasione fiscale (artt. 2 e 8 d.lgs. 74/20002 ) e di truffa (questi ultimi riqualificati, nel corso dei giudizi di merito, come indebite compensazioni ai sensi del sopravvenuto art. 10 quater d.lgs. 74/20003 ).

In particolare, le condotte contestate riguardavano operazioni di *dividend washing*<sup>186</sup> *management fees*<sup>187</sup>, e finanziamenti a favore di clienti del gruppo, che, secondo l'impostazione accusatoria, erano state calibrate unicamente su esigenze relative all'abbattimento del carico fiscale.

---

<sup>185</sup> Cass., Sez. V, 16 gennaio 2013, n. 36859 in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4/2015, 20756 con nota di P.M. SABELLA

<sup>186</sup> La condotta viene così ricostruita nel corpo della sentenza: una società del gruppo Mythos (nella specie, Principium s.r.l.) distribuisce dividendi a una delle società semplici (d'ora in poi, SS) costituite dal gruppo; SS viene acquistata, prima della distribuzione degli utili, da un cliente (d'ora in poi, C) ad un prezzo inferiore ai dividendi da distribuire; C corrisponde a Mythos s.p.a. un compenso per consulenza pari al delta prezzo (dividendo – prezzo d'acquisto della SS); Mythos finanzia con finanziamento infruttifero pari all'importo della consulenza il venditore di SS, di regola altra società semplice del gruppo; il venditore a sua volta gira a titolo di finanziamento infruttifero l'importo pari ai dividendi (prezzo + delta prezzo) a Principium ».

<sup>187</sup> Anche queste operazioni, al pari di quelle di *dividend washing*, erano state caratterizzate dall'assenza di effettività. Per una definizione di tali operazioni si richiama L. TROYER, S. CAVALLINI, *Elusione, progressione criminosa e specialità: due passi avanti e uno 'a lato' su tre topoi in materia penale*, in *Dir. Pen. Cont.*, 1/2014, 239: «il fenomeno delle management fees (spese “di regia”) attiene ai costi sostenuti, nell'ambito dei gruppi di imprese, di regola dalla holding, per la prestazione a favore di tutte le consociate di servizi quali ad es. le spese generali di amministrazione e direzione: i suddetti costi, poi, possono essere riaddebitati pro quota a ciascuna controllata sulla base di specifici criteri, oppure essere ricompensati autonomamente dalle affiliate sulla base di appositi accordi stipulati con la società madre».

È importante sottolineare che le operazioni, secondo le prospettazioni fatte proprie dai giudici di merito e secondo la Corte non opportunamente censurate dalle difese, si erano caratterizzate per la fittizietà, essendosi prevista la distribuzione di utili inesistenti a società all'uopo costituite.

Per tale ragione, si è concluso che il problema della rilevanza penale dell'elusione fiscale non venisse in rilievo, attesa proprio la particolare struttura delle operazioni poste in essere, per le quali era stato dimostrato che quei presupposti, dati per veridici, non lo erano affatto, a partire dalla produzione degli utili che avrebbero dovuto giustificare l'esistenza di dividendi da distribuire.

Ciò, tuttavia, non ha impedito alla Corte di attardarsi in un fondamentale *obiter dictum*, nel quale, ancora più esplicitamente di quanto avvenuto nella sentenza che ha chiuso il caso Dolce&Gabbana, prima esaminata, la Corte ha solennemente dichiarato la sostanziale irrilevanza penale della condotta abusiva, «per la necessità del doveroso rispetto del principio costituzionale di stretta legalità e del suo più immediato corollario, che impone la tassatività delle fattispecie incriminatrici».

Il principio di tassatività delle norme, quale momento indefettibile del presidio penale nella cui assenza si annida il rischio di un insanabile *vulnus* alle garanzie proprie di quello stesso ordinamento, non consentirebbe, a parere della Corte, alcuna indebita equiparazione fra concetti distinti.

In particolare si afferma che a fronte della inesistenza di una norma sulla base della quale ricavare una immediata equiparazione dell'elusione all'evasione, e in presenza, al contrario, di norme di recente introduzione che, in senso contrario, marcano la precisa distinzione fra i due concetti, ispirandosi ad una logica di comune intervento nei confronti di entrambe<sup>188</sup>, consentire l'applicazione delle sanzioni penali riferite all'evasione a casi di mera elusione o abuso del diritto significa, sostanzialmente, agire in violazione del principio cardine in materia penale.

---

<sup>188</sup> Il riferimento espresso è al D.L. 4 luglio 2006 n. 223, art. 35 che reca “misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale”, nonché al D.L. 06 luglio 2011, n. 98, art. 24 che al comma 29 detta regole peculiari “al fine di contrastare la diffusione del gioco irregolare ed illegale, l'evasione, l'elusione fiscale e il riciclaggio nel settore del gioco

«Il principio di legalità», afferma la Corte senza mezzi termini, «implica (...) che il giudice penale non possa limitarsi a prendere atto dell'esistenza di una specifica disposizione antielusiva, ma debba piuttosto ricavare dall'ordinamento previsioni sanzionatorie che vadano oltre il mero divieto per il contribuente di perseguire vantaggi fiscali indebiti: ciò perché all'abuso del diritto la disposizione antielusiva consente di contrapporre il disconoscimento delle conseguenze dei negozi adottati (la ricordata inopponibilità degli stessi all'Amministrazione finanziaria), non già sanzioni diverse ed ulteriori».

Alla base delle conclusioni alle quali giunge il Supremo Consesso, smentendo autorevolmente la sentenza D&G, senza peraltro mai nominarla<sup>189</sup>, vi è una riflessione relativa altresì alle modifiche introdotte con il D.Lgs. n. 74 del 2000 alla disciplina del diritto penale tributario.

Raccogliendo le critiche della dottrina, la Corte sottolinea come esse siano espressive di una opzione in chiave offensiva ben più avanzata rispetto a quella desumibile dalla formulazione delle ipotesi di reato già contemplate - talora in termini di illecito contravvenzionale - dalla L. n. 516 del 1982. Si conclude, infatti, che ad argomentare diversamente dovrebbe concludersi per la patente irragionevolezza di una normazione che, volendo attribuire al fenomeno riflessi penali, non ne abbia fatto menzione in occasione di una riforma radicale come quella che ha investito nel 2000 i reati tributari.

Il principio di legalità ne risulta riaffermato nella sua più concreta essenza, nella quale la sanzione penale può essere ricollegata esclusivamente ad una previsione esplicita, che dia inequivocabilmente atto della volontà del legislatore di apprestare l'ultimo presidio ordinamentale, quello di maggiore rigore, nel quale a venire in gioco è la libertà personale, il bene giuridico per eccellenza<sup>190</sup>.

---

<sup>189</sup> L. TROYER, S. CAVALLINI, *Elusione, progressione criminosa e specialità*, op. cit., 239

<sup>190</sup> Del resto, la Corte appare perfettamente conscia di come tale conclusione sia l'unica possibile anche alla stregua dell'art. 19 del Decreto legislativo 74/00, che, nel cristallizzare il principio di specialità fra sanzione penale e sanzione amministrativa, rende ragionevole riconoscere carattere di specialità ad una disposizione antielusiva ad hoc, che escluda o quanto meno non contempli la comminatoria di sanzioni penali.

## CAPITOLO III

# L'ABUSO DEL DIRITTO IN AMBITO PENALE TRIBUTARIO: UN TEMA ANCORA ATTUALE?

**SOMMARIO:** 1. Il decreto legislativo n.128 del 2015 e la nuova definizione normativa di abuso del diritto. 2. Dalla rilevanza alla irrilevanza penale dell'elusione fiscale?; 3. La prima pronuncia della Cassazione dopo le modifiche intervenute nel sistema penale tributario: nota a Cass. pen., Sez. III, 1 ottobre 2015 - dep. 7 ottobre 2015 -, n. 40272.

### **1. Il decreto legislativo n.128 del 2015 e la nuova definizione normativa di abuso del diritto.**

Un primo tentativo di codificare l'abuso del diritto, sia a livello sostanziale che a livello procedimentale, era stato inaugurato dal Governo Monti con il D.d.L 5291, che, tuttavia, aveva fallito nel progetto a causa fine anticipata della Legislatura.

La ragione che aveva animato la scelta politica era quella di porre un principio di fonte legislativa in grado di rassemble i principi di creazione giurisprudenziale<sup>191</sup>.

---

<sup>191</sup> E. MANZON, *Note a margine del fallimento del primo "vero" tentativo di codificazione in materia di abusodel diritto/elusione fiscale*, in *Corriere Giur.*, 2/2013, 225. I principi e criteri direttivi previsti dal Disegno di Legge 5291 erano sostanzialmente quattro, di cui due di ordine sostanziale e ulteriori due di ordine processuale.

In dettaglio, quanto ai primi, si assegnava al legislatore delegato il compito di: "definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione"; "garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale". Per "blindare" il secondo "principio/criterio direttivo", il disegno di legge delega aggiungeva le seguenti specificazioni: che lo "scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali" debba essere qualificato come "causa prevalente" dell'operazione abusiva; che debba essere esclusa l' "abusività" della condotta qualora essa sia giustificata da ragioni extrafiscali "non marginali" e che tra queste debbano intendersi "anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente". Sul diverso piano della normazione procedimentale, la norma delegante prevedeva: l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria, con conseguente disconoscimento del il relativo risparmio d'imposta; l'onere, in capo all'Amministrazione di "dimostrare il disegno abusivo e le modalità di manipolazione e di

Solo con l'art.5 della Legge 11.3.2014, n. 23, di riforma del sistema fiscale, il Legislatore è tuttavia riuscito ad intervenire sul complesso e articolato quadro ampiamente tracciato, delegando il Governo *“ad introdurre disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”* attraverso la *“revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto”*<sup>192</sup>.

La legge delega segnalava la Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 (relativa al settore dell'imposizione diretta e volta a combattere le strutture di pianificazione fiscale finalizzate a sfruttare a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali al fine di ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta, attesa la loro capacità di incidere negativamente sul gettito fiscale nazionale e sul funzionamento del mercato interno<sup>193</sup>)<sup>194</sup> e

---

alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, nonché l'onere, in capo al contribuente, di provare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative e concorrenti alla base dell'operazione posta in essere; che debba essere prevista la nullità dell'atto impositivo *“anti abu/elusivo”* qualora non contenga nella motivazione *“una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva”* contestata; che il contribuente venga garantito, con *“specifiche regole procedurali”*, da un contraddittorio *“efficace”*, talché ne sia salvaguardato il diritto di difesa sia nella fase amministrativa di attuazione dei tributi che in quella giurisdizionale.

<sup>192</sup> Oltre che prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative” (art.8, Legge 23 del 11.03.2014)

<sup>193</sup> Raccomandazione della commissione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva (2012/772/ue) in Gazzetta ufficiale dell'Unione europea.

<sup>194</sup> Il testo della raccomandazione della Commissione europea 2012/772/UE del 6.12.2012 forniva le seguenti indicazioni. Si suggeriva agli Stati membri di inserire nella legislazione interna una clausola generale per la quale *«Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro “sostanza economica”»* Tale doveva considerarsi *«una transazione, un regime, un'azione, un'operazione, un accordo, una sovvenzione,*

indicava i seguenti criteri direttivi, che, a ben vedere, ricalcavano in maniera pedissequa quelli predisposti dal già citato disegno di legge: «a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione; b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine: 1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva; 2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente; c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta; d) disciplinare il regime della prova, ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di

---

un'intesa, una promessa, un impegno o un evento» che difettino di "sostanza commerciale". «Per determinare se la costruzione o la serie di costruzioni è artificiosa, le autorità nazionali sono invitate a valutare se presenta una o più delle seguenti situazioni: a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme; b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale; c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente; d) le operazioni concluse sono di natura circolare; e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa; f) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali». Si stabiliva ancora che «la finalità di una costruzione o di una serie di costruzioni artificiose consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili». Infine «una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso». La raccomandazione precisava anche come fosse utile verificare se si avverassero determinate condizioni: «a) un importo non è compreso nella base imponibile; b) il contribuente beneficia di una detrazione; c) vi è una perdita a fini fiscali; d) non è dovuta alcuna ritenuta alla fonte; e) l'imposta estera è compensata».

mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti; e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso; f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario».

Nulla, invece, veniva previsto in tema di sanzioni.

Nemmeno la Raccomandazione europea forniva indicazioni sul punto, limitandosi a raccomandare agli Stati membri l'adozione di una clausola generale che individuasse la condotta abusiva in "una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni [...] posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale" (punto 4.2.), con la chiosa che "una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza economica" (punto 4.4.) e che "la finalità di una costruzione o di una serie di costruzioni artificiose consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili".

I criteri direttivi imposti e sopra riepilogati si prefiggevano dunque, in linea con quanto richiesto a livello europeo, il superamento del clima di incertezza creatosi intorno al sistema a causa di orientamenti giurisprudenziali tanto innovativi quanto imprevedibili nelle proprie applicazioni pratiche.

Come si ricorderà, infatti, la Corte di Cassazione aveva ricondotto alla violazione del principio costituzionale di capacità contributiva di cui all'articolo 53 Cost. l'uso distorto di strumenti giuridici diretto a ottenere un vantaggio fiscale indebito, generando non poche incertezze negli operatori economici.

L'esistenza di un principio antiabuso generale non scritto, distinto ed ulteriore rispetto a quello di cui all'articolo 37bis, aveva infatti determinato non poche perplessità, soprattutto a fronte di una - evidentemente non chiara - individuazione dei presupposti costitutivi dell'elusione.

Infatti, da un lato la Suprema Corte aveva talvolta identificato la nozione di abuso nella sola assenza di valide ragioni economiche extrafiscali alla base dell'operazione, ritenendo spesso tale assenza sufficiente, contrariamente a quanto statuito dalla giurisprudenza europea, al fine del disconoscimento dei vantaggi fiscali invocati dal contribuente, senza porre il dovuto accento sul carattere indebito degli stessi e sulla contrarietà dell'operazione realizzata alla *ratio* delle norme che, di volta in volta, la presiedevano; dall'altro, tali "valide ragioni economiche extrafiscali" risultavano tutt'altro che "codificate" e, pertanto, la loro individuazione, spesso ondivaga, non aveva consentito di addivenire a soluzioni univoche.

La novella, pertanto, preso atto del complicato quadro normativo e giurisprudenziale esistente in una materia delicata quanto quella in esame e sul presupposto che l'incertezza, in campo fiscale come negli altri campi, fosse (e sia) deleteria per le decisioni di investimento e, conseguentemente, per la crescita economica del Paese<sup>195</sup>, si è dunque prefissa l'obiettivo di introdurre una disciplina che, fornendo una definizione "tassativa" di abuso, delimitando meglio i confini con istituti limitrofi, enucleando i principi affermati e coniugandoli con quelli contenuti nella ridetta Raccomandazione della Commissione europea, consentisse di addivenire ad interpretazioni più controllabili da parte della giurisprudenza, rendendo di fatti prevedibile l'esito delle controversie fra il contribuente e l'amministrazione.

L'adozione di una clausola generale antiabuso, pertanto, nell'ottica del legislatore, era volta a consentire il definitivo superamento delle incertezze derivanti dalla coesistenza delle tre diverse declinazioni del medesimo principio scaturite dagli interventi della Corte di Giustizia, della Corte di Cassazione civile e, infine, dalla esistenza di clausole antielusive speciali, quali quella semi-generale di cui all'art. 37-*bis* del d.p.r. n. 600/1973 e le ulteriori, quali l'art.37, comma 3, d.p.r.600/73, riconosciute dalla giurisprudenza di legittimità.

---

<sup>195</sup>Così espressamente si legge nella Relazione al Decreto Legislativo n. 128 del 5 agosto 2015 in [http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0163bis\\_F001.pdf&leg=XVII](http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0163bis_F001.pdf&leg=XVII)

L'art. 5 della delega è stato attuato con l'art. 1, comma 1, d.lgs. 5.8.2015, n. 128, (c.d. Decreto sulla certezza del diritto), che ha inserito nello Statuto del contribuente il nuovo art. 10-bis, in vigore dal 2 settembre 2015, rubricato "*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*"<sup>196</sup>, contemporaneamente abrogando l'art. 37-bis, con la

---

<sup>196</sup> 1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

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

3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

5. Il contribuente può proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscono fattispecie di abuso del diritto.

6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.

9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.

10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

previsione espressa che “*le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili*”.

Il nuovo articolo 10bis, collocato all'interno dello Statuto del contribuente, eleva l'abuso del diritto a rango di “principio generale dell'ordinamento tributario” e, quindi «estende il suo dominio applicativo a tutti i settori dell'ordinamento fiscale, e copre tutti i tributi, ivi compresi quelli finora appannaggio del divieto di abuso di matrice europea<sup>197</sup>»<sup>198</sup>.

Per come strutturato, esso realizza pienamente gli obiettivi della delega, offrendo una definizione di abuso del diritto articolata e puntuale, che consente di ben delimitare il fenomeno rispetto agli altri istituti di confine, quali sono il legittimo risparmio d'imposta e l'evasione fiscale<sup>199</sup>.

Un'analisi della nuova disciplina generale appare necessaria prima di passare ad analizzare i rinnovati aspetti penalistici della (ir)rilevanza penale dell'elusione.

In primo luogo, occorre sottolineare come sia stato eliminato, già nella rubrica, ogni residuo dubbio circa la possibilità di ravvisare una distinzione fra le nozioni di abuso del diritto ed elusione fiscale che pure, come si è già avuto modo di osservare, ancorché piuttosto faticosamente, una parte della dottrina aveva cercato di tracciare.

L'uso della disgiuntiva “o”, a ben vedere, sembra aver chiarito ogni perplessità sul punto: la soluzione più convincente, su un piano concettuale, è sembrata quella di dichiarare in maniera definitiva l'equivalenza fra le nozioni di abuso del diritto ed elusione, quali fenomeni indistinti, ispirati dalla medesima finalità di intercettare tutte le condotte negoziali dei contribuenti che, pur formalmente rispettose della

---

12. In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.

13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.

<sup>197</sup> C. GLENDI – C. CONSOLO – A. CONTRINO (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario – Commento al D.Lgs. 5 agosto 2015 n.128 e al D.Lgs. 24 settembre 2015 n.156*, Milano, 8.

<sup>198</sup> Alcuni Autori hanno tuttavia sottolineato come la norma avrebbe potuto trovare migliore collocazione nell'ambito del d.lgs. 18 dicembre 1997n.472 che reca la disciplina generale dell'illecito fiscale extrapenale, atteso che scopo precipuo della riforma è quello di disciplinare l'abuso come istituto che attiene alla patologia giuridica, in quanto costruito intorno al vantaggio fiscale indebito. G. ACOCELLA, *Materiali per una cultura della legalità*, Milano, 2016

<sup>199</sup> C. GLENDI – C. CONSOLO – A. CONTRINO, *op. cit.*,7

legge, ne aggirino la *ratio*, consentendo la realizzazione di un risparmio fiscale tutt'altro che lecito in quanto disapprovato dal sistema<sup>200</sup>.

Ne è derivata una sorta di “continuità normativa”, con la conseguenza che le pregresse condotte elusive disciplinate dall'articolo 37bis risultano ora inopponibili alla stregua della norma di nuovo conio.

Il primo comma, con previsione giudicata apprezzabile atteso che consente di colpire non solo l'elusione degli obblighi tributari riferibili ad una singola operazione ma anche i comportamenti “strutturati”, stabilisce che “configurano abuso del diritto una o più operazioni *prive di sostanza economica* che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”. Si è sottolineato come la disposizione in parola sembri riconnettere una valenza elusiva non solo alla conclusione di negozi giuridici ma anche all'assunzione di atti e fatti giuridici che determinano un risparmio di imposta, quasi che l'Amministrazione possa contestare al privato l'adozione di comportamenti materiali che abbiano avuto una rilevanza in sede tributaria. Si è sottolineato anche come, tuttavia, tale conclusione appaia di dubbia valenza pratica, non essendo possibile riservare la connotazione elusiva a condotte che non si concretino nella conclusione di accordi contrattuali o nella messa in essere di operazioni negoziali, solo con riferimento ad un negozio giuridico essendo possibile affermare che esso è diretto a realizzare essenzialmente vantaggi fiscali indebiti<sup>201</sup>.

Ad ogni modo, con tale previsione il legislatore ha senz'altro inteso configurare una possibile esimente per il contribuente che sia in grado di indicare le ragioni imprenditoriali a fondamento del suo comportamento e per l'effetto dimostrare che la sequenza negoziale elusiva e quella elusa, pure apparentemente simili, erano

---

<sup>200</sup> Critici rispetto alla assimilazione fra i concetti di elusione e abuso A. CARINCI – D. DEOTTO, *D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 - abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing? Fisco, 2015, 32-33, 3107*, che sottolineano come il rapporto fra elusione e abuso sia, in realtà, un rapporto di genere a specie. Ciononostante, anche gli Autori ritengono indubbia «la convergenza, la sovrapposibilità, tra le due figure (elusione ed abuso), come pure tra le regole positive che le prevedono (l'art. 37- bis ed il nuovo art. 10- bis)», e sottolineano come «l'abuso del diritto oggi codificato [sia] diretta derivazione di quello elaborato dalla giurisprudenza che, a sua volta, nasceva dall'esigenza e volontà di ampliare il contrasto al fenomeno dell'elusione di cui all'art. 37- bis, circoscritto a fattispecie casistiche»

<sup>201</sup> Così, C. SANTORIELLO, *op. cit.*, 38

in realtà finalizzate a risultati economico-giuridici diversi, alla stregua dei diversi risultati realizzabili ponendo in essere la sequenza negoziale elusa in luogo di quella elusiva effettivamente realizzata<sup>202</sup>. In sostanza, il contribuente è chiamato a dimostrare che i due schemi, apparentemente sovrapponibili, risultano suscettibili di produrre risultati imprenditoriali distinti: di qui, l'opzione per l'uno in luogo di quello più lineare.

È facile osservare come, ancora una volta, la scelta del Legislatore sia nel senso della mera inopponibilità all'Amministrazione, essendo esclusa qualsivoglia ricaduta sulla validità dei negozi posti in essere in quanto inutile al fine del recupero dell'imposta indebitamente trattenuta; e, infatti, è espressamente previsto che le dette operazioni sono inopponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi e ridetermina i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi, tenuto conto di quanto già versato dal contribuente.

La norma prosegue chiarendo, poi, cosa debba intendersi per operazione *priva di sostanza economica* ed affermando che rientrano nella categoria i fatti, gli atti ed i contratti fra loro collegati inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.

A tal fine, il secondo comma enuclea una serie di indici in grado di orientare l'interprete circa la sussistenza del requisito, quali la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.

Sempre al secondo comma risulta poi esplicitata la nozione di *vantaggi fiscali indebiti*, intesi quali "benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario".

Su questo specifico punto si è sottolineato come la nuova disposizione presenti un significativo indice di novità rispetto all'art. 37-*bis*, oggi abrogato.

Mentre, infatti, nell'art.37bis l'oggetto dell'operazione elusiva era descritta facendo riferimento agli «obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario», imponendo all'interprete di attribuire rilievo alle sole condotte che contrastassero

---

<sup>202</sup> Così C. SANTORIELLO, *op. cit.*, 42

con divieti e comandi specificatamente previsti da una norma imperativa, senza possibilità di far ricorso, per l'individuazione di tali prescrizioni, a forme di interpretazione analogica, alla luce dell'attuale previsione, di contro, la contestazione relativa all'ottenimento di un beneficio fiscale indebito potrà essere elevata anche «quando la condotta si sia realizzata, ad esempio, in violazione del divieto di doppia deduzione dei costi, mediante aggiramento del divieto di salto dell'imposizione, tramite il commercio di bare fiscali, ecc., anche se [...] non [potrà] essere riconosciuto rilievo alcuno alle inosservanze di «principi metagiuridici, attinti dalla sfera dell'etica o della morale, come talvolta sembra(va) credere la giurisprudenza<sup>203</sup>».

Il comma terzo precisa, poi, che non sono comunque abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente, mentre il comma quattro ribadisce la distinzione fra abuso del diritto e lecita pianificazione fiscale, già precedentemente esposta<sup>204</sup>, affermando che il soggetto passivo dell'imposizione ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale, potendo adottare l'operazione fiscalmente meno gravosa laddove sia lo stesso ordinamento tributario a prevedere la facoltà di scelta. A tal fine l'enunciato normativo prevede espressamente che «resta ferma la libertà del contribuente di scegliere tra regimi offerti dalla legge e contraddistinti da un differente carico fiscale».

Il comma dodicesimo stabilisce, infine, che «in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie».

In tal modo, si sancisce espressamente il carattere residuale del divieto di abuso del diritto nell'ambito dell'illecito fiscale e la assoluta pregnanza del principio di specialità anche nella suddetta materia, al precipuo scopo di ostacolare la contestazione dell'abuso a fronte della mera difficoltà di qualificazione e sussunzione all'interno di una specifica norma delle operazioni poste in essere dal

---

<sup>203</sup> C. SANTORIELLO, *op. cit.*, 37-38

<sup>204</sup> Si rinvia al paragrafo 1 del capitolo 2

contribuente; e infine, profilo che qui particolarmente rileva e sul quale si tornerà specificamente nelle conclusioni di questo lavoro, si precisa che le «operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie ma resta salva l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie».

Dalla lettera dell'articolo 10-*bis* risulta chiaramente, dunque, che gli elementi costitutivi della nuova fattispecie legale di abuso del diritto sono i seguenti:

- (a) l'esistenza di un'operazione priva di sostanza economica;
- (b) l'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito;
- (c) il perseguimento di tale vantaggio fiscale indebito quale scopo essenziale della condotta<sup>205</sup>.

Alla stregua di tale delimitazione, nell'area dell'abuso del diritto appaiono riconducibili solo quelle operazioni che esulano da un'ottica di normalità economica, in quanto ingiustificate e sovradimensionate se non rapportate ai vantaggi fiscali cui consentono di pervenire o comunque, anche se in ipotesi molto più residuali, quelle operazioni apparentemente tipiche e pressoché lineari che, ad una corretta analisi, appaiano volte ad aggirare le norme fiscali così da determinare vantaggi indebiti, perché in violazione della *ratio* della disciplina prevista dalla legge per la condotta più lineare non realizzata<sup>206</sup>.

Stando, poi, al terzo requisito i vantaggi fiscali indebiti che si realizzano per effetto dell'operazione priva di sostanza economica devono essere fondamentali rispetto a tutti gli altri fini, nel senso che il perseguimento di tale vantaggio deve risultare essere lo scopo essenziale della condotta, in ossequio a quanto anche di recente affermato dalla Corte di Cassazione. Quest'ultima, infatti, ha rimarcato che il carattere abusivo va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non necessariamente si identificano in una

---

<sup>205</sup> C. GLENDI – C. CONSOLO – A. CONTRINO, *op. cit.*, 16

<sup>206</sup> «La nuova espressione lessicale utilizzata dal legislatore – «operazioni prive di sostanza economica» – pare idonea a porre termine al dibattito che si era aperto nella vigenza dell'art. 37-*bis*, allorquando si discuteva se la formula “valide ragioni economiche” andasse riferita all'atteggiamento soggettivo del contribuente o invece richiamasse i soli caratteri esteriori ed oggettivi dell'operazione sotto giudizio. La scomparsa dell'espressione “ragioni economiche”, sostituita da quella di “sostanze economica” depone sicuramente per la lettura della norma in chiave oggettiva» così C. SANTORIELLO, *op. cit.*, 40-41.

redditività immediata, potendo consistere anche in esigenze di natura organizzativa ed in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda<sup>207</sup>.

Pertanto, alla luce delle nuove disposizioni, interpretate anche alla stregua della giurisprudenza stratificatasi nel settore, via via sempre più tesa a restringere i margini applicativi dell'istituto, non appare più possibile ritenere abusiva una determinata operazione solo perché priva di valide ragioni economiche, essendo necessario valutare se essa realizzi una qualche forma di aggiramento di obblighi e divieti previsti dalle norme tributarie al fine di conseguire un vantaggio indebito: se tale circostanza risulti verificata allora sarà il privato a dover dimostrare che ragioni economiche – diverse da quelle fiscali – giustificano la sua scelta<sup>208</sup>.

Si è così cercato di fare chiarezza riguardo al principio ed ai suoi presupposti applicativi, dei quali, in più occasioni, la giurisprudenza aveva fatto erronea applicazione rispetto a fattispecie costituenti ipotesi di risparmio d'imposta lecito ma anche rispetto "a fattispecie che, invece, presentavano tutti i requisiti della frode, della simulazione e dell'interposizione e che, quindi, avrebbero dovuto essere perseguite con altri specifici strumenti, anche penali, previsti dall'ordinamento tributario"<sup>209</sup>.

## **2. Dalla rilevanza alla irrilevanza penale dell'elusione fiscale?**

Come si è ampiamente osservato, a partire dalla sentenza Dolce & Gabbana e con successivi interventi giurisprudenziali mirati a confermare la validità del principio, la Suprema Corte è andata affermando la rilevanza penale dell'elusione fiscale codificata.

---

<sup>207</sup> Nella specie, in applicazione dell'enunciato principio, la S.C. ha ritenuto inadeguatamente motivata l'esclusione delle valide ragioni economiche dell'acquisto, da parte della contribuente, delle azioni di una società estera, benché rientrante in più ampio progetto di riorganizzazione strutturale e funzionale di un gruppo societario di cui la prima era "capogruppo" cfr Cassazione civile, sez. trib. 26/02/2014, n. 4604.

<sup>208</sup> SANTORIELLO, *op. cit.*, 43-44

<sup>209</sup> Relazione al D.Lgs. 5 agosto 2015 n.128

In particolare, come si ricorderà, da un lato è stata dichiarata la sussumibilità nell'ambito delle fattispecie di dichiarazione infedele (art.4 D.lgs.74/00) e di omessa dichiarazione (art.5 D.Lgs. 74/00) delle condotte del contribuente poste in essere in violazione di disposizioni antielusive specificamente previste dalla legge, quali, appunto, quelle disciplinate dall'articolo 37bis del D.P.R. 600/73; dall'altro è stata sancita l'irrelevanza penale dei comportamenti in contrasto con il principio generale del divieto di abuso del diritto, senza, tuttavia, violare alcuna specifica disposizione antielusiva, pena la violazione del *nullum crimen sine lege* quale «*unicum* di un sistema penale che voglia rispettare il principio democratico o comunque assicurare ai cittadini un presidio di garanzia dal potere dello Stato e dai suoi organi<sup>210</sup>».

Si è anche ricordato quante e quanto aspre siano state le critiche apportate alla tesi sostenuta dalla Cassazione nel 2012 e sposata in diversi e numerosi arresti nei quali, spesso e volentieri, tale richiamo è apparso ultroneo e fuorviante, incongruo quanto non necessario.

Va da sé che, in un addentellato giurisprudenziale siffatto e a fronte di tale ostile panorama dottrinario, l'introduzione di una specifica disciplina normativa dell'abuso del diritto abbia fatto ritenere altresì necessaria «una puntuale presa di posizione da parte del legislatore»<sup>211</sup>, atteso il timore, più o meno fondato, che la sua definitiva codificazione consentisse di affermarne definitivamente la rilevanza penale, senza più neanche il limite delle condotte elusive specificamente previste.

In sostanza, in mancanza di un intervento esplicito, la norma definitoria dell'abuso del diritto avrebbe potuto essere intesa quale norma idonea a legittimare l'irrogazione della sanzione penale ogni qualvolta dalla condotta abusiva fosse derivata la violazione di una delle fattispecie penali tributarie, con conseguente ulteriore e più grave *vulnus* del principio di determinatezza della fattispecie penale. Occorre evidenziare come sul tema della rilevanza penale dell'elusione fiscale il legislatore tributario fosse stato in un primo momento più risoluto: una prima

---

<sup>210</sup> A. CADOPPI, *Il valore del precedente nel diritto penale. Uno studio sulla dimensione in action della legalità*, Torino, 2014, 42

<sup>211</sup> Relazione al d.lgs.128 del 2015

formulazione della delega prevedeva infatti esplicitamente la esclusione della rilevanza penale per i comportamenti di elusione.

Il definitivo articolo 8 della ridetta Legge, sul punto, è invece apparso più riduttivo, avendo previsto più semplicemente la “individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie”, tanto che una parte della dottrina ha ritenuto il nuovo art.10bis, comma 13, illegittimo per eccesso di delega, sull’assunto che «tracciare la linea di confine fra tipi di illecito sia cosa diversa da escludere *ex lege* che le operazioni abusive possano dar luogo a fatti punibili penalmente<sup>212</sup>».

Che il tenore letterale del criterio di delega non fosse nel senso di escludere ogni possibile conseguenza sanzionatoria delle fattispecie elusive è circostanza puntualmente confermata anche dai lavori parlamentari relativi alla legge di delegazione, nel corso dei quali sono stati respinti alcuni emendamenti tesi a stabilire in termini espressi l’irrilevanza del fenomeno elusivo sul versante sanzionatorio penale.

Per quanto garantista, per una parte assai minoritaria della dottrina tale definitivo approccio del Legislatore non avrebbe fornito una risposta adeguata al problema. Non sono infatti mancate anche critiche alla soluzione, prevalentemente fondate sull’assunto che, definitivamente escludendo la rilevanza penale delle operazioni elusive, verrebbe meno qualsiasi deterrente alla realizzazione di schemi elusivi: in caso di accertamento, infatti, il contribuente sarebbe semplicemente chiamato a versare la differenza fra l’imposta effettivamente dovuta e quella in autoliquidazione, pur avendo potuto lucrare sul flusso di cassa generato dal risparmio fiscale conseguito<sup>213</sup>. Seppure, dunque, per alcuni Autori, la soluzione definitiva adottata, ovvero quella di escludere la rilevanza penale dell’elusione, sia risultata inadeguata rispetto alla necessità di prevedere un deterrente rispetto a comportamenti comunque nocivi per il gettito - necessità che, in quest’ottica, avrebbe potuto essere meglio soddisfatta attraverso l’irrogazione della sanzione

---

<sup>212</sup> G. ACOCELLA, *op. cit.*, 104, che ritiene che se l’abuso deve essere comunque essere sanzionato, l’esclusione a priori delle sanzione penale, di maggiore deterrenza, appare altresì irragionevole

<sup>213</sup> A. GIANNELLI, *Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della corte di cassazione* in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 1/2014, 121

penale, per definizione maggiormente dissuasiva perché idonea ad incidere sul bene della vita più prezioso, ovvero la libertà personale – essa è evidentemente sembrata al legislatore del 2015 l'unica possibile nell'ottica della richiesta *actio finium regundorum*, nonché al fine di eliminare il pericolo di un *vulnus* ai principi cardine della materia, diversamente inevitabile.

Come si ricorderà, infatti, il contrasto con i principali corollari del principio di legalità denunciato dalla dottrina non era legato esclusivamente alla mancanza di una previsione che esplicitamente annettesse a tali comportamenti una sanzione penale o che parificasse l'elusione all'evasione, ma, altresì, all'ampio grado di discrezionalità che, per tale via, si finiva per riconoscere al giudicante, sulla scorta della individuazione delle finalità sottese al comportamento e delle "valide ragioni economiche extrafiscali".

Il comma 13 del nuovo articolo 10bis ha pertanto risolutivamente escluso la rilevanza penale delle operazioni costituenti abuso del diritto, facendo salva l'applicabilità delle sanzioni amministrative – alle quali si accennerà nelle conclusioni - qualora ne ricorrano in concreto i presupposti.

La norma in esame va coordinata con quella di cui al comma 12, già citata, in base alla quale "in sede di accertamento, l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie".

L'integrazione delle fattispecie penali tributarie rappresenta, dunque, a norma del comma 12, condizione negativa per la configurabilità dell'abuso. È infatti evidente che le disposizioni tributarie richiamate sono non soltanto quelle che "allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario" (art. 3 d.lgs. 128/2015), ma, evidentemente, anche le norme penali che puniscono comportamenti di evasione<sup>214</sup>.

Ne consegue che la disciplina dell'abuso, come affermato anche dalla Corte di Cassazione nella sentenza che sarà oggetto di precipua analisi nel prossimo paragrafo, ha carattere solo residuale atteso che essa postula l'assenza, nel

---

<sup>214</sup> T. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello statuto del contribuente*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 1 ottobre 2015

comportamento del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi della simulazione, della falsità e, più in generale della fraudolenza necessari per l'integrazione delle fattispecie penali tributarie di cui al d.lgs.74/00.

In questa sede, è opportuno porre l'attenzione su un ulteriore dato, dal quale pure è possibile desumere e chiarire la *voluntas legis*, la quale è senz'altro nel senso di rendere irrilevante l'elusione fiscale.

In questo senso, vanno infatti letti gli interventi di modifica operati in via diretta ed immediata sul D.lgs. 74/00, ad opera del d.lgs.158 del 2015, ai quali si è già fatto rimando in occasione della trattazione di alcune specifiche norme incise dalla riforma.

Si è già detto altresì che con il d.lgs.74/00 il legislatore aveva inteso attuare un nuovo sistema sanzionatorio penale capace di assumere l'obiettivo strategico di limitare la repressione penale ai soli fatti correlati alla lesione degli interessi dell'erario che si connotassero per la particolare gravità, con conseguente rinuncia alla tutela penale a fronte di violazioni meramente formali.

La linea di politica legislativa che ha guidato la mano del Legislatore del 2000, decretando la strutturazione di un sistema sanzionatorio improntato sul momento dichiarativo e ispirato a criteri di particolare severità, in quanto posto a tutela di fattispecie connotate da dolo specifico di evasione e soglie di punibilità piuttosto elevate, è sembrata dapprima essere stata deviata con l'entrata in vigore degli articoli 10bis<sup>215</sup> e 10ter<sup>216</sup>, mediante i quali il legislatore è tornato a punire il mero inadempimento del debito tributario a prescindere da ogni condotta fraudolenta o comunque attinente al momento dichiarativo, e, successivamente, del tutto abbandonata con la manovra correttiva dell'agosto 2011<sup>217</sup>.

---

<sup>215</sup> A norma del quale "è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquanta mila euro per ciascun periodo d'imposta"

<sup>216</sup> L'art. 10ter punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquanta mila per ciascun periodo d'imposta.

<sup>217</sup> Il riferimento è al D.L. 13 agosto 2011 n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011 n. 148.

Quest'ultima, infatti, aveva inciso nel senso di rafforzare la fattispecie penale degli illeciti tributari attraverso l'abolizione di alcune circostanze attenuanti legate alle modesta entità del fatto, la subordinazione del patteggiamento all'avvenuto pagamento del debito tributario, la riduzione delle soglie di punibilità per i reati dichiarativi oltreché mediante l'aumento di 1/3 dei termini di prescrizione e la previsione della non applicazione dell'istituto della sospensione condizionale della pena qualora l'imposta evasa e non versata fosse congiuntamente superiore al 30% del volume di affari e a 3 milioni di euro <sup>218</sup>.

Il decreto legislativo n. 158 del 24 settembre 2015, anch'esso in attuazione delle previsioni contenute nell'articolo 8<sup>219</sup> della legge 11 marzo 2014, n. 23, sembra mirare nuovamente all'obiettivo di una riduzione dell'area di intervento della sanzione punitiva penale, limitandola ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo<sup>220</sup>.

La riforma<sup>221</sup>, infatti, dà luogo, ad un non marginale arretramento della tutela penale: l'innalzamento delle soglie di punibilità ed il depotenziamento della

---

<sup>218</sup> S. GALLO – A. DE FRANCO, *Le modifiche apportate alla manovra correttiva ai reati in materia di imposte dirette ed iva* in [www.gdf.gov.it](http://www.gdf.gov.it)

<sup>219</sup> A. MARTINI, *Frode, menzogna e disobbedienza. volti nuovi e antichi del diritto penale tributario riformato*, disponibile alla pagina [www.lalegislazionepenale.eu](http://www.lalegislazionepenale.eu), 2016, evidenzia come l'art. 8 l. 23/2014, che conferiva la delega, ed il d. lgs. 158/2015 paiano in contrasto con gli artt. 25 e 76 Cost. Da un lato i principi e criteri direttivi enunciati nella delega appaiono all'Autore singolarmente laconici. L'art. 8 l. 23/2014, in effetti, altro non fa che ribadire principi di carattere generale, richiamando i principi costituzionali di "predeterminazione" e di "proporzionalità", fornendo poi una indicazione verso scelte di diritto penale minimo. Per il resto esso contiene sostanziali conferme delle scelte operate nel 2000, ribadendone il quadro edittale di riferimento, la opportunità di porre soglie di offensività e di valorizzare la natura fraudolenta, simulatoria o falsificatrice delle condotte. In sostanza le linee innovative indicate appaiono solo parziali cosicché, a parere dell'Autore, l'impressione complessiva che se ne trae è che la norma di delegazione abbia concesso al delegato margini troppo imprecisi per la riforma, a fronte dei quali ogni nuova incriminazione appariva inibita.

<sup>220</sup> Relazione reperibile alla pagina <http://www.governo.it/Governo/Provvedimenti/dettaglio.asp?d=78894>.

<sup>221</sup> Sulla riforma si segnalano la Relazione del 28 ottobre 2015, Corte di cassazione, Ufficio del Massimario, Settore penale, *Relazione n. 3.5.2015* del 28.10.2015 a firma G. FIDELBO; S. FINOCCHIARO, *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro*, [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 14 dicembre 2015; *Riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d.lgs. 158/2015 appena pubblicato*, *ibidem*, 9 ottobre 2015; A. PERINI, *La riforma dei reati tributari, in Diritto penale e processo*, 1/2016, 11; F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte*

fattispecie di dichiarazione infedele, unitamente alle già citate cause di esclusione della punibilità, paiono destinati ad avere un'incidenza assai più marcata, nella prassi, rispetto ai nuovi profili di criminalizzazione che pure presenta quella che, più che una mera revisione, pare essere una vera e propria riforma del sistema tributario<sup>222</sup>.

In quest'ottica si colloca non solo la depenalizzazione espressa dell'abuso del diritto operata dall'articolo 10bis ma anche quella tacita, attuata mediante gli interventi sul sistema penale tributario.

Fra questi, l'introduzione, dopo la lettera g) dell'art.1, contenente le norme definitorie, della lettera g-bis), dove viene affermato che per «operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente» si intendono le operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000, riferite a soggetti fittiziamente interposti, e che per «mezzi fraudolenti» si intendono quelle «condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà».

Dalla categoria delle operazioni simulate sono, quindi, dichiaratamente escluse quelle di cui all'art.10bis.

Ancora, eloquente al riguardo appare l'aggiunta del comma 3bis all'art. 3 del .lgs.74/00 in tema di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, nel quale dalla nozione di mezzi fraudolenti sono esplicitamente esclusi «la mera violazione di obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi passivi inferiori a quelli reali». Inoltre, come si è già avuto modo di osservare, nello stesso senso verte la modifica dell'art. 4, con la sostituzione della locuzione “*elementi passivi fittizi*” con quella di “*elementi passivi inesistenti*”, col chiaro intento di

---

di Cassazione fissa limiti ed ambiti applicativi, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 9 ottobre 2015; M. SCUFFI, *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il d.lgs. 128/2015*, in RDT 2015, 234; A. MARTINI, *Frode, menzogna e disobbedienza. volti nuovi e antichi del diritto penale tributario riformato*, op. cit.; AA.VV. *La nuova giustizia penale tributaria 2016*, A. GIARDA – A. PERINI – G. VARRASO (a cura di), Milano 2016;

<sup>222</sup> A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, op. cit., 1/2016, 11

sconfessare l'interpretazione che faceva ricadere nel concetto di fittizio tutti gli elementi passivi, anche quelli non inesistenti *in rerum natura*.

La volontà del Legislatore di punire solo le condotte maggiormente cariche di disvalore, in quanto fraudolente e simulatorie, risulta dunque univoca ed inequivoca.

In quest'ottica, come è stato efficacemente sottolineato, le condotte elusive non hanno rilevanza penale non tanto perché tanto così è previsto dall'articolo 10bis ma in quanto i comportamenti elusivi, che, come ormai chiarito, si caratterizzano per essere conformi alla norma pur se contrari alla sua *ratio*, appaiono manchevoli proprio di «quei contenuti di fraudolenza e inganno la cui presenza è oggi richiesta per la sussistenza delle nuove fattispecie di dichiarazione fraudolenta e di dichiarazione infedele<sup>223</sup>».

### **3. La prima pronuncia della Cassazione dopo le modifiche intervenute nel sistema penale tributario: nota a Cass. pen., Sez. III, 1 ottobre 2015 - dep. 7 ottobre 2015, n. 40272.**

Proprio nel giorno dell'entrata in vigore del d.lgs.128 del 2015, la Suprema Corte di Cassazione è stata chiamata a pronunciarsi sul ricorso presentato dal rappresentante legale di una società, resosi colpevole, secondo il Tribunale e la Corte di Appello di Milano, del delitto di dichiarazione infedele per avere posto in essere un'operazione elusiva consistita nella stipula di un contratto di prestito titoli garantito (cd. "*Stock lending agreement*"), al solo scopo di evadere le imposte sui redditi, conseguendo un risparmio di imposta pari a Euro 2.802.646, con conseguente superamento delle soglie di punibilità.

---

<sup>223</sup> C. SANTORIELLO, *op. cit.*, 82

Secondo la definizione dell'art. 2 della Direttiva del Consiglio CEE del 15 marzo del 1993, il contratto di prestito titoli garantito è il negozio attraverso il quale un ente o la sua controparte trasferisce titoli o merci, contro adeguata garanzia, con l'impegno, per chi riceve il prestito, di restituire titoli o merci equivalenti ad una data da stabilirsi o quando richiesto dal concedente il prestito.

Sostanzialmente un soggetto, denominato *prestatore o lender*, consegna una determinata quantità di titoli ad un altro soggetto, il *prestatario o borrower*, il quale ne acquisisce la proprietà ai sensi dell'art.1814 c.c. (trattandosi di mutuo avente ad oggetto beni fungibili) e, conseguentemente, il diritto di goderne e di disporne per l'intera durata del contratto. Il prestatario è tenuto a garantire la restituzione alla scadenza prestabilita di titoli equivalenti a quelli ottenuti attraverso la costituzione di una garanzia avente ad oggetto contanti o titoli di altra natura, al precipuo scopo di tenere indenne il prestatore dall'eventuale inadempimento del prestatario dell'obbligo di riconsegna e, altresì, di eliminare ogni profilo di rischio legato alla fluttuazione del valore dei titoli: per quest'ultima ragione, il valore della garanzia deve essere superiore a quello dei titoli al momento della consegna.

Il prestatario è tenuto altresì al pagamento di un importo a titolo di remunerazione per l'utilità conseguita. A sua volta, il prestatore, alla scadenza contrattualmente stabilita, dovrà restituire la garanzia al prestatario, maggiorata del rendimento maturato per tutta la durata del prestito.

Si tratta, dunque, di un contratto aleatorio con il quale il prestatore trasforma il possesso inattivo di titoli in una fonte di guadagno (o di maggior guadagno), avendo diritto di ricevere dal prestatario un corrispettivo commisurato alla durata del contratto in aggiunta ai proventi *medio tempore* maturati in relazione ai titoli costituenti l'oggetto del prestito e, dal canto suo, il prestatario ottiene un rendimento sui beni in garanzia ricorrendo, quindi, al prestito titoli per trarre profitto da una particolare strategia di mercato nella gestione del proprio portafogli ovvero per acquisire la temporanea titolarità dei diritti accessori ai titoli,

quali la partecipazione alle assemblee della società emittente e l'acquisizione in tale ambito del diritto di voto<sup>224</sup>.

Non meno rilevanti – e, anzi, fondamentali nella prospettiva che ci occupa - sono le ragioni di carattere fiscale che possono essere sottese ad un accordo di questo genere. Infatti, detta operazione prevede la sottoscrizione di un prodotto finanziario in genere - ma non necessariamente - accompagnato dall'accensione di un finanziamento da cui derivano componenti negativi integralmente deducibili e la percezione di dividendi da partecipazioni in società residenti in Paesi white list tassabili solo nella misura del 5%<sup>225</sup>.

Passando al caso concreto, l'impresa nazionale (A), di cui l'imputato era legale rappresentante, aveva ricevuto in prestito titoli che una impresa estera (B) deteneva presso una società portoghese (C) con sede a Medeira, Paese a fiscalità privilegiata, integralmente partecipata da B. Nella specie, tuttavia, l'accordo prevedeva la cessione all'impresa A dei soli diritti patrimoniali, cosicché questa avrebbe incassato i dividendi correlati alle azioni prese in prestito, mentre i diritti amministrativi (diritto di voto) rimanevano in capo alla società B.

A corredo dell'intesa, le parti avevano previsto la costituzione di una garanzia collaterale a copertura dell'obbligo di costituzione dei titoli e avevano specificamente pattuito che ove l'impresa estera avesse distribuito utili entro un certo margine (fissato a Euro 6.400.000,00), questi sarebbero stati attribuiti alla società mutuataria. Laddove, invece, detto importo fosse stato superato, la società prestataria avrebbe, sì, incassato gli utili, ma avrebbe dovuto versare alla

---

<sup>224</sup> F. PADOVANI, *Il prestito titoli garantito: profili ricostruttivi della fattispecie negoziale e problematiche fiscali*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, 2, 406

<sup>225</sup> Per le operazioni fra società italiane, l'art. 26, comma 3-bis, del D.P.R. n. 600/1973, prima delle modifiche apportate dal D.L.138/2011 prevedeva l'applicazione della ritenuta nella misura del 12,50%, ovvero della maggiore aliquota a cui sarebbero assoggettabili gli interessi e gli altri proventi dei titoli "sottostanti" nei confronti dei soggetti percipienti. Come per quanto riguarda i proventi derivanti da contratti di riporto o di pronti contro termine su titoli e valute, per effetto delle modifiche apportate all'art. 26, comma 3-bis del D.P.R. n. 600/1973 a decorrere dal 1° gennaio 2012 a dette operazioni è applicata la ritenuta con aliquota del 20% mentre viene abrogata la disposizione che prevedeva l'assoggettamento a ritenuta con la maggiore aliquota a cui sarebbero assoggettabili gli interessi e gli altri proventi dei titoli "sottostanti" nei confronti dei soggetti percipienti. Per approfondimenti relativi al regime fiscale cfr. G. ODETTO, *Nuova tassazione delle rendite finanziarie: aumento al 20% dell'aliquota per redditi di capitale e capital gain*, in *Fisco*, 2011, 7783; F. PADOVANI, *op. cit.*, 407.

prestatrice una “commissione” pari al valore dei dividendi incassati, aumentato di una percentuale su tale importo.

Come anzidetto, il diritto di voto era rimasto nelle mani del *lender* il quale, esattamente qualche giorno dopo la sottoscrizione dell'accordo, deliberava la distribuzione degli utili per un importo ben superiore alla soglia indicata, con la conseguenza che la società nazionale – che aveva incassato i dividendi relativi alle azioni ricevute in prestito, tassati in Italia solo nella misura del 5% sfruttando il regime di tassazione dei dividendi prodotti all'estero all'epoca vigente – si era contestualmente vista “costretta” a corrispondere le commissioni pattuite, annotando in bilancio un costo cospicuo, sostanzialmente pari al valore degli utili conseguiti, destinato ad incidere, come elemento passivo, sulla base imponibile dell'impresa nazionale, ex art. 109, comma 5.

Attraverso la descritta, complessa operazione, la società italiana aveva quindi significativamente abbattuto gli utili conseguiti e, soprattutto, aveva azzerato la plusvalenza relativa alla distribuzione dei dividendi.

Per il prestatario, quindi, il contratto era certamente strumentale alla realizzazione del risparmio fiscale connesso all'asimmetria tra i flussi in entrata (prevalentemente esenti) e quelli in uscita (completamente deducibili), cosicché le operazioni in questione erano state evidentemente congegnate proprio al fine di fornire all'impresa italiana strumenti utili a favorire l'elusione fiscale, sfruttando i vuoti normativi offerti dal sistema.

Pur essendo stata accertata la natura elusiva dell'operazione sulla base di diversi indici (e, nella specie, le azioni erano rimaste sempre nel possesso del prestatore - formalmente in ragione di un pegno sulle stesse concesso dalla prestataria a garanzia della operazione - senza mai essere trasferite; la società prestataria e la società cui appartenevano i titoli oggetto del prestito erano sostanzialmente la stessa cosa, essendo la prima di integrale proprietà della seconda; il contratto era solo apparentemente aleatorio, atteso che la delibera relativa alla distribuzione dei dividendi rientrava nell'esclusiva disponibilità del proprietario, che tale distribuzione aveva deciso solo pochi giorni dopo l'accordo; la misura dei dividendi distribuiti e l'ammontare della commissione corrisposta erano pressoché coincidenti e ciò non poteva che essere funzionale al raggiungimento

dell'unico e ben predeterminato fine di natura fiscale<sup>226</sup>) secondo la Corte non poteva (più) affermarsene la rilevanza penale atteso che, a seguito dell'entrata in vigore del nuovo articolo 10 bis, comma 13, dello Statuto del contribuente, quandanche i contraenti fossero addivenuti alla stipula di un contratto di prestito di azioni affetto da nullità e/o inopponibile all'amministrazione finanziaria, l'operazione non avrebbe potuto comportare altro se non l'applicazione delle sanzioni amministrative (in particolare, della sanzione per dichiarazione infedele, ex art. 1 co. 2 del D.Igs. n. 471/97<sup>227</sup>, su cui si tornerà specificamente).

A ben vedere, tuttavia, l'irrilevanza penale dell'operazione posta in essere, più che dalla formulazione dell'articolo 10bis, discende dal passaggio argomentativo che ne presuppone il richiamo.

Ci si riferisce alla parte motivazionale nella quale vengono richiamati gli accertamenti compiuti dalla Corte di Appello, in base ai quali era possibile sostenere che non vi era stata violazione diretta di alcuna norma fiscale, atteso che il contratto fra le società esisteva ed era "ammantato da un negozio giuridico formalmente ineccepibile"; che "le prestazioni [erano] state effettivamente regolate con pagamenti bancari" ma anche che "non ci si trovava dinnanzi a contratti simulati in senso civilistico posto che il prestito di quote e la scommessa fra le due società erano effettivamente voluti".

È quindi questo, a parere di chi scrive, il più corretto ancoraggio fattuale della pronunciata sentenza di assoluzione: a fronte di accordi posti in essere con società di cui non vi fossero ragioni per ritenere la natura fittizia, di operazioni effettive in entrata e in uscita (o comunque dell'assenza di prova circa la natura simulata o comunque fittizia delle stesse), l'operazione non poteva ritenersi fraudolenta, né simulata, né tantomeno inesistente e la sua natura meramente elusiva non consentiva di attribuire alla stessa rilevanza penale, nemmeno a fronte del fatto

---

<sup>226</sup> L'elencazione riprende, pur adattandola, quella presente nelle motivazioni della sentenza in commento.

<sup>227</sup> Corte di Cassazione, Sez. III penale, 1 ottobre 2015 (dep. 7 ottobre 2015), n. 40272, par.12

che la società estera avesse a sua volta la titolarità delle azioni oggetto dell'operazione e avesse mantenuto sulle stesse il diritto di voto<sup>228</sup>.

Nel caso in cui, al contrario, ci si fosse trovati di fronte a meri schermi societari costituiti all'uopo, a operazioni simulate, o, ancora, alla distribuzione di dividendi inesistenti, l'effettività dell'operazione nulla avrebbe tolto alla sua natura fraudolenta atteso che, come più volte affermato dalla giurisprudenza di legittimità, «nell'ipotesi di un accordo per far figurare come realmente avvenute operazioni in realtà inesistenti, la cosa non cambia imbastendoci sopra un negozio giuridico formalmente ineccepibile<sup>229</sup>».

In conclusione, pare di poter affermare che l'operazione descritta e analizzata nella sentenza in commento non possa ritenersi penalmente rilevante in quanto priva dei caratteri della frode e della simulazione e non, al contrario, in quanto elusiva.

Concludendo, si ritiene che la Corte avrebbe dovuto cassare senza rinvio utilizzando la formula *“il fatto non è previsto dalla legge come reato”* e non, come avvenuto, *“il fatto non è più previsto dalla legge come reato”*.

La decisione merita senz'altro di essere apprezzata per la tempestività<sup>230</sup>, per il percorso argomentativo sviluppato che non risparmia una precisa analisi della legge delega - tutt'altro che sovrabbondante attesa la necessità di determinare con precisione massima il contenuto e i limiti delle nuove disposizioni in materia<sup>231</sup> - nonché per avere fornito una prima lettura, a caldo, del sistema come risultante dalla introduzione del ridetto articolo 10bis.

Tuttavia, se non vi è alcun dubbio che le contestazioni fondate sull'elusione fiscale e sull'abuso del diritto non possano più dare luogo a violazioni penali tributarie,

---

<sup>228</sup> In questo senso, facendo corretta applicazione dei principi cardine del diritto penale, fra i quali il Trib. Trento, 29 settembre 2011, n. 571, con nota di P. CORSO, *L'operazione elusiva non è inesistente né può costituire reato* in *Corriere Tributario*, 6/2012, 418.

<sup>229</sup> Cfr. Corte - Sez. 5, n. 36859 del 16 gennaio 2013, Rv. 258037 in *www.italgiure.it* già analizzata (cfr. nota 45).

<sup>230</sup> Ed è stata apprezzata dai primi commentatori fra i quali si segnalano F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la corte di cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, in *www.penalecontemporaneo.it*; S. TREGLIA, *Il «nuovo» abuso del diritto o elusione fiscale ex art.10bis, L.212 del 2000 c.d. Statuto del Contribuente* in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 2/2015, 657; C. SANTORIELLO, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto - commento*, in *Fisco*, 2015, 42, 4066. In senso critico F. URBANI, *Elusione fiscale alla luce del nuovo art. 10-bis: qualche margine residuo di rilevanza penale?* in *Cassazione penale*, 3/2016, 941

<sup>231</sup> Così F. MUCCIARELLI, *op. cit.*

rimane dubbio che, alla luce de principi di legalità, sub specie di tassatività e determinatezza della fattispecie penale, ciò potesse avvenire prima dei recenti interventi normativi e che, quindi, anche alla luce delle conclusioni alle quali, come si è visto, la stessa giurisprudenza di legittimità aveva ritenuto di giungere, smentendo se stessa, essa abbia effettivamente una propria ragion d'essere.

È ciò che, però, sia il legislatore della riforma che la Corte di Cassazione, con un passo indietro rispetto alle sentenze commentate nell'ultimo paragrafo del capitolo precedente, sembrano affermare, in un certo senso sostanzialmente, nuovamente e definitivamente convalidando l'indirizzo inaugurato dalla Cassazione penale nella prima sentenza Dolce&Gabbana.

L'arresto, tuttavia, si segnala e si lascia commentare anche in virtù di ulteriori passaggi argomentativi, ed in particolare per *l'obiter dictum* con il quale si afferma che rimane «impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali - sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti - nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione). Parimenti rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che - alla luce delle previsioni della normativa delegata e della possibile formulazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione».

Quanto al primo passaggio, il riferimento esplicito della Cassazione è a quella che è stata definita «l'altra faccia dell'elusione codificata»<sup>232</sup>: la novella, infatti, pur avendo eliminato l'art.37bis e, con esso, le specifiche disposizioni antielusive ivi previste, ha lasciato in vita altre disposizioni di tale natura, altrettanto specifiche, che, come avvenuto a partire dalla sentenza Dolce&Gabbana, astrattamente potrebbero, «se è legittima un'interpretazione a contrario dei commi 12 e 13 del nuovo 10bis [...] integrare il precetto penale»<sup>233</sup>.

---

<sup>232</sup> F. DONELLI, *op. cit.*

<sup>233</sup> F. DONELLI, *op. cit.*

Tale possibilità appare, in realtà, di dubbia consistenza: ove si ammettesse che le tuttora esistenti specifiche disposizioni con finalità antielusive<sup>234</sup> possano (continuare ad) integrare il precetto penale e costituire la base per la contestazione di un illecito penale, si determinerebbe una situazione peggiorativa rispetto a quella inaugurata dalla Cassazione nella vigenza dell'articolo 37bis<sup>235</sup> e si svuoterebbe il senso complessivo della riforma.

Così ragionando, infatti, alle specifiche disposizioni antielusive predeterminate per legge, di cui alla norma abrogata, si verrebbero a sostituire disposizioni antielusive – non specifiche - la cui individuazione sarebbe essa stessa rimessa all'interprete, con ancora più evidente e grave *vulnus* del principio di legalità e dei suoi immediati corollari, stante anche la maggiore discrezionalità rimessa all'interprete.

D'altra parte, a rendere infondato il predetto timore - contraddicendosi e contraddicendo la Relazione governativa le cui parole appaiono mutuate - è proprio la stessa Corte quando definisce in negativo il comportamento elusivo del contribuente come quel comportamento cui devono ritenersi estranei i tratti riconducibili ai paradigmi – questi sì penalmente rilevanti - della simulazione, della falsità o, più in generale, della fraudolenza, e quando saggiamente assegna allo stesso caratteri di residualità rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario, a fronte della lettura congiunta dei commi 12 e 13.

In sostanza, delle due l'una: o le “altre disposizioni antielusive” sono realmente tali, e pertanto il comportamento del contribuente potrà difficilmente ritenersi penalmente rilevante, atteso che risulteranno mancanti i ridetti tratti della falsità, della simulazione e della fraudolenza, oppure il comportamento – falso, simulatorio e fraudolento – sarà penalmente rilevante in quanto non elusivo.

Una conferma nel senso della correttezza di tale esito interpretativo è data dalla disciplina dei prezzi di trasferimento che, non a caso, è stata utilizzata come esempio di disposizione antielusiva ancora vigente sulla scorta della quale le Procure della Repubblica – stando a quanto affermato dalla stessa Corte – potrebbero contestare la violazione delle norme penali tributarie<sup>236</sup>.

---

<sup>234</sup> Si pensi, ad esempio, alle norme in materia di esteroinvestizione.

<sup>235</sup> S. TREGLIA, *op. cit.*, 673

<sup>236</sup> Cfr. F. DONELLI, *op. cit.*

Come noto, il fine principale delle disposizioni antielusive sul *transfer pricing* – ovvero il complesso di tecniche e procedimenti adottati dalle imprese multinazionali nella formazione dei prezzi relativi alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi che intervengono tra le diverse entità del gruppo operanti in Stati diversi<sup>237</sup> - emanate sia dagli ordinamenti interni<sup>238</sup> sia dagli organismi sovranazionali, è quello di evitare che le multinazionali pervengano, attraverso una sovrastima o una sottostima dei prezzi di trasferimento infragruppo, al dirottamento di porzioni di reddito imponibile verso Stati a fiscalità ridotta (anche black list).

È noto anche a chi scrive che in passato in materia si è registrato un intervento sul campo della Magistratura, così come è noto che detto intervento è stato piuttosto circoscritto, risolvendosi spesso in richieste di archiviazione o sentenze di non luogo a procedere. Ciò per la ragione che, a differenza di altri istituti (quali

---

<sup>237</sup> S. MATTIA - M. TOFFANIN, *La disciplina dei prezzi di trasferimento – metodi per la definizione in Commercio internazionale*, 2/2005, 29

<sup>238</sup> A livello nazionale, le norme di riferimento sono gli articoli 111, comma 7 e 9, comma 3, TUIR. L'art.111, comma 7, T.U.I.R. così recita: “ I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti.

Quanto all'articolo 9 dello stesso Testo unico, il comma 3 stabilisce che “per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore”. A norma del comma 4, cui lo stesso rimanda, “il valore normale è determinato: a) per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese; b) per le altre azioni, per le quote di società non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, in proporzione al valore del patrimonio netto della società o ente, ovvero, per le società o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti; c) per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a) e b), comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo”.

esterovestizione, *controlled foreign companies* ecc.), queste operazioni presentano natura essenzialmente valutativa<sup>239</sup> e, come tali, evidentemente male si prestano ad applicazioni in campo penale.

Partendo da tali basi, non sembrano allora potersi profilare fondati dubbi riguardo al fatto che semmai dovessero essere nuovamente avviati procedimenti basati sulle contestazioni in argomento, i relativi esiti non potrebbero che essere gli stessi. Ad oggi, in realtà, ad essere ostacolato pare a monte l'avvio di indagini da parte delle Procure, attesa la nuova disciplina dell' articolo 4 del d.lgs.74/00 sulla cui base in passato sono state formulate le anzidette contestazioni.

Come si è visto, infatti, la riforma dei reati tributari ha inciso sulla disposizione in commento sia prevedendo un innalzamento delle soglie di punibilità, «sia introducendo nell'articolo 4 criteri interpretativi destinati a circoscrivere la sfera della rilevanza penale al solo caso di vera e propria “inesistenza” di dati elementi e non di discutibile “fittizietà”<sup>240</sup>». Ne deriva che, se «fino a qualche mese fa, secondo l'interpretazione prevalente, il delitto di dichiarazione infedele era da ritenersi integrato anche in presenza della mera indicazione in dichiarazione di componenti negativi “fittizi”, intesi come tutti quei costi dedotti in violazione di una qualche regola tributaria, ancorché effettivamente e materialmente sostenuti [...], a seguito della modifica dell'art. 4, se si assume [...] che l'indicazione di elementi attivi di ammontare inferiore a quello effettivo equivalga alla indicazione di elementi attivi di ammontare inferiore a quello realmente conseguito, e che l'indicazione di elementi passivi inesistenti (e non più fittizi) equivalga al riferimento all'indicazione di elementi passivi non realmente sostenuti, [...] l'inosservanza dell'obbligo di cui all'art. 110, comma 7 Tuir è destinata a perdere ogni rilevanza penale già ai sensi dell'art. 4, primo comma [...]».

In questo senso, è dato precisare come non vi si alcun bisogno di tirare in ballo il comma 1 bis, introdotto dalla riforma, alla stregua del quale si dovrebbe concludere che le valutazioni da *transfer pricing* sono penalmente irrilevanti solo qualora siano in qualche modo indicati i criteri seguiti nella determinazione del

---

<sup>239</sup> Ampiamente sul tema P. VALENTE, I. CARACCIOLI, S. MATTIA, “*Trasfer pricing*”:valutazioni estimative e irrilevanza penale in *Corriere Tributario*, 2/2016, 98

<sup>240</sup> P. VALENTE, I. CARACCIOLI, S. MATTIA, *op. cit.*, 99.

valore normale, con la conseguenza che l'irrilevanza penale delle questioni attinenti alla determinazione dei prezzi di trasferimento resterebbe subordinata al rispetto dell'esimente prevista dal comma 1-bis, e di conseguenza, all'indicazione nei documenti a rilevanza fiscale dei criteri concretamente seguiti al fine di determinare il valore normale di cessioni di beni e prestazioni di servizi infragruppo. L'adesione a quest'ultima impostazione, infatti, comporterebbe il serio rischio - per le società che, per qualsiasi ragione, non compilano la documentazione rilevante ai fini del *transfer pricing* - di vedersi comunque coinvolte in segnalazioni di reato alle competenti Procure, così risultandone svuotato l'intento del legislatore della riforma, il quale - come ben espresso nella relazione illustrativa al decreto n. 158 - con la modifica dell'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000 aveva ritenuto di eliminare il «rischio penale» a carico del contribuente, correlato agli ampi margini di opinabilità e incertezza che connotano i risultati di dette valutazioni.

Quanto alla seconda affermazione - *quella in base alla quale rimane parimenti impregiudicata la possibilità di ritenere che operazioni in precedenza qualificate dalla giurisprudenza come elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione*<sup>241</sup> ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. 74/00 - essa, anche alla luce delle conclusioni alle quali si è appena ritenuto di giungere, assume rilievo nel senso di spostare l'attenzione «dal diritto al fatto»<sup>242</sup>: spetterà cioè all'interprete comprendere se le operazioni poste in essere, pure formalmente regolari, siano effettivamente esistenti e volute, o se, al contrario, se ne debba ritenere la natura simulata, attese le ridette, divergenti, conseguenze sul piano sanzionatorio.

Procedimento, quest'ultimo, non affatto semplice, ove si abbia riguardo al dato che operazioni siffatte presentano spesso una indiscutibile complessità tecnica e che, altrettanto frequentemente, quella che, sul piano teorico, appare una distinzione agevole, diviene meno agevole nella prassi, dove i contribuenti spesso utilizzano

---

<sup>241</sup> Corte di Cassazione, Sez. III penale, 1 ottobre 2015 (dep. 7 ottobre 2015), n. 40272, par.16, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

<sup>242</sup> In questo senso P. BORRELLI, S. CAPOLUPO, P. COMPAGNONE, L. VINCIGUERRA, *La revisione del sistema penale tributario*, Egea, Milano, 2016, 177.

congegni astrattamente riconducibili tanto all'abuso quanto alla simulazione, alla interposizione e alla fittizietà<sup>243 - 244</sup>.

È bene evidente, allora, perché risiede nelle stesse parole della Corte, che le condotte prima semplicemente elusive, passibili di essere considerate evasive alla luce delle modifiche normative, sono oggi suscettibili di essere ricomprese nei dilatati confini del reato di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" di cui all'art.3 del d.lgs.74/00.

Come sottolineato dalla stessa Corte di Cassazione<sup>245</sup>, si tratta della disposizione maggiormente incisa dalla riforma. Da un punto di vista soggettivo, quello che, prima dell'intervento normativo, doveva considerarsi un reato proprio, nonostante l'utilizzo del pronome chiunque, diviene un reato comune, atteso che, stando alla nuova formulazione, il reato dovrebbe ascriversi tanto ai contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, quanto a qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o a fini dell'imposta sul valore aggiunto. Da un punto di vista oggettivo, inoltre, la condotta diviene "bifasica", passando attraverso l'effettuazione di operazioni simulate ovvero l'utilizzo di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti (per come questi ultimi individuati nella nozione dall'art. 1), idonei ad ostacolare l'accertamento e, congiuntamente, ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria

Ebbene nella sua nuova formulazione, che lascia intatta la clausola di riserva iniziale, la norma, punisce "chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi" quando sia realizzata l'ulteriore condizione del superamento congiunto delle previste soglie punibilità<sup>246</sup>.

---

<sup>243</sup> P. BORRELLI, S. CAPOLUPO, P. COMPAGNONE, L. VINCIGUERRA, *op. cit.*, 178.

<sup>244</sup> Circa la sovrapposizione fra i concetti di elusione, evasione ed esterovestizione si veda M. BARGAGLI E M. THIONE, *Esterovestizione: elusione o evasione?* in *Fisco*, 2013, 41 - parte 1, 6381

<sup>245</sup> cfr. Relazione della Corte di Cassazione, cit.

<sup>246</sup> Sulle quali pure la riforma ha inciso, modificando quella di cui alla lettera b).

Come già si è avuto modo di osservare, ai sensi della lettera gbis) dell'art.1 costituiscono operazioni simulate "oggettivamente o soggettivamente" quelle diverse da quelle elusive, disciplinate dall'art.10bis.

Il senso delle parole della Corte è quindi tutto nella necessità di escludere che l'irrilevanza penale finisca per attrarre quelle condotte che – pur se in passato ritenute elusive – presentano, in realtà, i caratteri della simulazione, in quanto, uscite dall'orbita della dichiarazione infedele di cui all'articolo 4<sup>247</sup>, esse possono essere e sono definitivamente attratte dall'articolo 3.

Sul punto, si noti come la dottrina ostile alle conclusioni cui è giunto il legislatore distinguendo fra simulazione e abuso parta in realtà da considerazioni erranee. Per comprenderlo, si riporta testualmente il passaggio argomentativo di uno degli autori più critici su questo fronte: *"in effetti, se l'abuso è integrato da un contratto, lo stesso, per la definizione offerta, appare concluso dalle parti per una "causa" diversa da quella che sarebbe implicita alla forma di esso (che peraltro può sussistere ma in solo in modo marginale) risultando finalizzato a perseguire un risultato indebito. Lo schema richiama alla mente il disposto dell'art. 1345 Cc: «Il contratto è illecito quando le parti si sono determinate a concluderlo per un motivo illecito comune ad entrambe». Se il contratto non è concluso per produrre effetti suoi propri (sul piano organizzativo e gestionale) ma solo perché la normativa fiscale vigente consente così di conseguire una minor tassazione, difficile affermare che le parti ne vogliano i contenuti reali: come insegna la dottrina civilistica da oltre duecento anni, infatti, la volontà nel negozio giuridico è volontà degli effetti di esso. Come nella simulazione, in sostanza, emerge una difformità tra gli effetti realmente voluti dai contraenti e quelli che l'atto configura. Si pensi ai casi, elementari, di chi per far apparire una propria capacità contributiva inferiore al reale, impiego lo strumento consentito dall'ordinamento di stipulare una simulata vendita o di accrescere il corrispettivo dei servizi ricevuti attraverso una interposizione fittizia"*<sup>248</sup>.

A parere di chi scrive, il ragionamento si presta ad una obiezione, insita nell'affermazione in base alla quale qualora il contratto sia concluso in ragione

---

<sup>247</sup> Norma alla quale la giurisprudenza ha fatto prevalentemente riferimento per la contestazione dell'abuso.

<sup>248</sup> A. MARTINI, *op. cit.*, 20

degli effetti fiscali allo stesso riconnessi esso non possa dirsi “voluto”, per la ragione che non se ne vorrebbero realmente gli effetti. Ci sembra invece di poter affermare che anche qualora un contratto sia posto in essere per il solo ed esclusivo fine di realizzare un risparmio di imposta non venga per ciò solo meno la volontà di esso e dei suoi effetti cosicché, qualora sia effettiva la realtà dallo stesso prodotta, ci si troverà necessariamente fuori dall’area della simulazione e della frode.

Da ultimo, occorre analizzare il problema della successione delle leggi nel tempo che pure la Corte affronta nella sentenza in commento, affermando «l’applicabilità di tale statuizione» relativa alla irrilevanza penale «anche alle operazioni asseritamente abusive poste in essere prima dell’entrata in vigore del d.lgs. n. 128 del 2015<sup>249</sup>».

Il problema interpretativo – ove realmente di problema interpretativo possa parlarsi – si è posto dal momento che il comma 5, dell’articolo 1 del predetto decreto legislativo n.128 del 2015 stabilisce che le disposizioni del nuovo art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente “hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto” e, quindi, dalla data del 1 ottobre 2015, essendo tale decreto entrato in vigore il 2 settembre, “e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo”.

La conclusione alla quale giunge la Corte di cassazione è, invero, l’unica possibile alla luce del principio di retroattività favorevole di cui all’articolo 2 c.p..

Come noto, detto principio, il cui statuto costituzionale è da ascriversi non all’articolo 25 comma 2<sup>250</sup>, bensì nel più generale principio di eguaglianza-ragionevolezza di cui all’art. 3 della Costituzione, regola la successione di leggi penali nel tempo, sancendo il cosiddetto *canone del favor*.

Tale principio, confortato a livello europeo ed internazionale, «impone, in linea di massima, di equiparare il trattamento sanzionatorio dei medesimi fatti a prescindere dalla circostanza che essi siano stati commessi prima o dopo l’entrata

---

<sup>249</sup> Corte di Cassazione, Sez. III penale, 1 ottobre 2015 (dep. 7 ottobre 2015), n. 40272, par.18

<sup>250</sup> Principio ribadito nella sentenza della Corte costituzionale n. 236/2011.

in vigore della norma che ha disposto *l'abolitio criminis* o la modifica mitigatrice»<sup>251</sup>.

Diversamente, infatti, si continuerebbe a punire un comportamento che, per il sentire comune, non è più considerato illecito, in quanto, evidentemente, rispondente alla tutela di beni giuridici e valori considerati non più rilevanti o, quantomeno, non talmente rilevanti da giustificare l'intervento della sanzione penale; ovvero, si continuerebbe a punire un soggetto con una pena deteriore solo perché prevista al momento della commissione del fatto, nonostante, nell'ottica del legislatore, al momento dell'irrogazione della sanzione quello stesso fatto sia connotato da una minore gravità e, quindi, sulla base di una valutazione prognostica, si ritenga che per raggiungere le finalità tipiche della sanzione penale sia bastevole una sanzione più mite.

In definitiva, «si ritiene discriminatorio punire in maniera differenziata soggetti responsabili della medesima violazione, soltanto in ragione della diversa data di commissione del reato; e che a fortiori risulti discriminatorio che uno di tali soggetti continui ad essere punito e l'altro si sottragga a qualsiasi sanzione penale, ancora in ragione soltanto del diverso *tempus commissi delicti*<sup>252</sup>».

Ne deriva che l'avvenuta notifica dell'atto impositivo pone un limite all'applicazione retroattiva dell'articolo 10bis solo nel procedimento amministrativo ma non in quello penale. Diversamente opinando, infatti, la normativa si sarebbe posta in netto ed aperto contrasto con l'articolo 15 del Patto internazionale dei diritti civili e politici<sup>253</sup>, con l'art 49 della Carta dei diritti

---

<sup>251</sup> Il problema interpretativo era stato determinato dalla mancata costituzionalizzazione del principio di retroattività della *lex mitior*. Va peraltro evidenziato che la regola della legge penale favorevole era stata inserita nel progetto di Costituzione approvato dalla Commissione per la Costituzione e presentato all'Assemblea costituente il 31 gennaio 1947 che all'art. 20 prevedeva espressamente che "nessuno può essere punito se non in virtù di una legge in vigore prima del fatto commesso e con la pena in essa prevista, salvo che la legge posteriore sia più favorevole al reo". Tale ultima parte della disposizione è stata però oggetto di un emendamento suppressivo, presentato dagli onorevoli Leone, Bettiol ed altri, approvato dall'Assemblea nella seduta del 15 aprile 1947.

<sup>252</sup> F. VIGANO', *Un nuovo tassello nella complicata trama dei rapporti tra Corte costituzionale e Corte EDU: riflessioni in margine alla sentenza n. 236/2011*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).

<sup>253</sup> Il cui primo comma recita "nessuno può essere condannato per azioni od omissioni che, al momento in cui venivano commesse, non costituivano reato secondo il diritto interno o il diritto internazionale. Così pure, non può essere inflitta una pena superiore a quella applicabile al momento in cui il reato sia stato commesso. Se, posteriormente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, il colpevole deve beneficiarne".

fondamentali dell'Unione<sup>254</sup>, nonché con l'art.7 CEDU, così come interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nella sentenza Scoppola c. Italia, con la quale si è affermato che la disposizione non si limita a sancire il principio della irretroattività della norma penale sfavorevole ma prevede, altresì, quello della retroattività della norma penale più favorevole all'imputato, nonché con la copiosa giurisprudenza comunitaria giunta a riconoscere al suddetto principio il rango di principio generale.

È infatti noto come, recentemente, la Corte di Giustizia abbia affermato che l'applicazione retroattiva della legge penale più favorevole rappresenta un principio internazionalmente riconosciuto, richiamato inoltre nell'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Pertanto esso fa "parte delle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri" e, lungi dall'essere un principio giuridico puramente nazionale, è un principio generale del diritto comunitario di cui il giudice nazionale deve tenere conto<sup>255</sup>.

Il problema della successione della legge più favorevole e dell'applicazione del comma 13 dell'articolo 10bis anche ai fatti commessi prima della sua entrata in vigore, si è posto e si pone solo quando si condivide la presa di posizione del legislatore, concludendo, con la Corte, che "il fatto non è più previsto dalla legge come reato".

Il tema resta ai margini, invece, qualora, seguendo l'impostazione fin qui avanzata, si ritenga che il fatto oggetto della sentenza, così come illustrato nella decisione, semplicemente "*non è previsto dalla legge come reato*".

---

<sup>254</sup> Attraverso l'art 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione, che dopo aver stabilito, con una formulazione identica a quella dell'art. 7 CEDU, che "nessuno può essere condannato per una azione o un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o il diritto internazionale. Parimenti, non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso", e "se, successivamente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, occorre applicare quest'ultima"

<sup>255</sup> Ci si riferisce alla sentenza sul caso Berlusconi e altri in causa (CGCE, 11 marzo 2008, C-420/06 in *eur-lex.europa.eu* )

## CONCLUSIONI

Nel tirare le somme di questo lavoro si ritiene doveroso soffermarsi su un ulteriore e non meno rilevante aspetto dell'articolo 10bis, ovvero quello relativo alla espressa sanzionabilità amministrativa delle condotte di abuso.

Da una parte, infatti, il tema pare particolarmente attagliarsi alle conclusioni di un lavoro di tale portata atteso che, come si avrà modo di osservare, seppure in maniera necessariamente più sintetica rispetto a quanto avvenuto nei precedenti capitoli, il tema della applicabilità delle sanzioni amministrative alla condotta elusiva o abusiva ricalca quello già affrontato rispetto all'applicazione delle sanzioni penali; dall'altra parte per le novità che, rispetto a tale argomento, pone la riforma di cui si è cercato di dare atto nell'ultimo capitolo del presente lavoro, nonché per le importanti conseguenze che l'elaborazione critica del tema in discorso potrebbe avere sulle conclusioni del dibattito di cui si è dato – si spera, esaustivamente – atto.

Come si è più volte avuto modo di illustrare nel terzo capitolo, il comma 13 dell'articolo 10bis, dopo aver sottratto alla sanzione penale la nozione di abuso del diritto dallo stesso enucleata, stabilisce espressamente che *“resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative<sup>256</sup>”*.

L'utilizzo dell'espressione *“resta ferma<sup>257</sup>”* potrebbe indurre a ritenere che l'applicabilità delle sanzioni amministrative alle condotte di abuso fosse assodata al tempo di entrata in vigore della norma.

---

<sup>256</sup> Appare opportuno specificare che le disposizioni generali per la determinazione e l'applicazione delle sanzioni amministrative in materia fiscale sono contenute nel D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che contiene le norme concernenti la tipologia delle sanzioni, i soggetti responsabili, il concorso di persone, la responsabilità, l'imputabilità e la colpevolezza, il ravvedimento operoso, il procedimento di irrogazione, la tutela giurisdizionale, le sanzioni accessorie, i provvedimenti cautelari, la decadenza e prescrizione, la riscossione. Il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 contiene invece le norme sanzionatorie in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi (di tutti i tributi, compresi i tributi locali e le imposte indirette). Le sanzioni in materia di IRAP e di tributi indiretti sono contenute nelle leggi che disciplinano le rispettive materie. Per una completa ricostruzione dell'argomento R. FANELLI, *Sanzioni 2016*, Milano, 2016

<sup>257</sup> Ritiene che l'espressione rappresenti un maldestro tentativo di legittimare la pretesa sanzionatoria anche per il passato G.IORIO, *op. cit.*, 1438, il quale evidenzia che trattasi di una norma interpretativa camuffata ampiamente discutibile per il sol fatto che viola lo Statuto dei diritti del contribuente, il quale pone precisi paletti per l'adozione di norme interpretative (adozione con legge ordinaria ed espressa qualificazione come tale nella rubrica della norma).

Lo stesso errore potrebbe essere determinato dalla lettura della Relazione governativa allo schema del decreto, dove, a ben vedere, si afferma che «è poi ovvio che la riduzione dell'area di penale rilevanza, quale effetto della migliore definizione dei confini dell'illecito tributario, non necessita di alcuna disciplina transitoria ai fini della punibilità in termini di illecito amministrativo dei fatti pregressi che vengono sottratti alla fattispecie penale». Infatti, si legge ancora, «anche precedentemente quegli stessi fatti costituivano illecito amministrativo, sicché opera senza alcun ostacolo in riguardo ad essi la sanzione amministrativa già prevista dalle norme che, sia pure in parte, condividevano con la norma incriminatrice penale l'ambito applicativo<sup>258</sup>».

In realtà, l'applicazione delle sanzioni amministrative ai casi di elusione e abuso del diritto, quando ancora era possibile una distinzione fra i due concetti sulla base della rispettiva origine, normativa per l'uno, pretoria per l'altro, era – almeno in dottrina - tutt'altro che pacifica.

Anche per le sanzioni amministrative, infatti, si fronteggiavano in materia due tesi opposte, una favorevole e l'altra contraria, basate su argomentazioni che sostanzialmente ricalcavano quelle impegnate a fronteggiarsi nel dibattito relativo alla rilevanza penale delle medesime condotte, illustrate nel secondo capitolo, al quale si rimanda.

La ragione di tale analogia risiede nell'attuale struttura del sistema sanzionatorio amministrativo il quale si ispira ai principi tipici del diritto penale e, quindi, al principio di legalità<sup>259</sup> e ai suoi corollari della riserva di legge, della tassatività, della irretroattività della legge sfavorevole, oltretutto, con specifico riferimento agli illeciti tributari e valutari, al principio della retroattività *in mitius*.

---

<sup>258</sup> Così si legge a pagina 10 della Relazione al d.lgs. recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti fra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della Legge 15 marzo 2014 n.23, sul sito [http://www.governo.it/sites/governo.it/files/Dlgs\\_20150805\\_fisco\\_relpdf.pdf](http://www.governo.it/sites/governo.it/files/Dlgs_20150805_fisco_relpdf.pdf)

<sup>259</sup> L'art. 1 della legge n. 689/1981, concernente le sanzioni amministrative non fiscali, prevede che «nessuno può essere assoggettato a sanzioni amministrative se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima della commissione della violazione. Le leggi che prevedono sanzioni amministrative si applicano soltanto nei casi e per i tempi in esse considerati». In ottemperanza alla previsione costituzionale e coerentemente con la citata legge n. 689/1981, il legislatore tributario ha introdotto il principio di legalità anche nel settore delle violazioni fiscali. A tal fine, l'art. 3, comma 1, del D. Lgs. n. 472/1997 dispone che «nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione».

Principio, quest'ultimo, che se in linea generale non risulta applicabile agli illeciti amministrativi, trova invece, nella materia amministrativa-tributaria, espressa codificazione. A norma dell'articolo 3 del d.lgs.472/97, infatti, "se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo<sup>260</sup>".

Specularmente a quanto avvenuto sul fronte penale, si era pertanto escluso che il comportamento del contribuente che si ponesse in violazione del principio non scritto di divieto del abuso del diritto potesse determinare l'applicazione di una sanzione amministrativa in assenza di una norma che – al pari di quanto avveniva per l'articolo 37bis – fungesse da "guida" per il contribuente, enucleando in maniera espressa e tassativa le ipotesi di elusione. Ciò, anche in ossequio a quanto statuito dalla sentenza Halifax, che, come più volte ricordato, aveva espressamente negato che l'accertamento della sussistenza di un comportamento abusivo potesse condurre ad una sanzione, la quale ultima necessiterebbe sempre di un fondamento normativo chiaro e univoco.

Ne conseguiva il totale accordo della dottrina sulla considerazione che alcuna sanzione, né di tipo penale né di tipo amministrativo, potesse essere irrogata in presenza di un comportamento abusivo non tipizzato.

Al contrario, con riguardo alle condotte elusive specificamente previste dall'art.37bis, prima della sua abrogazione, si scontravano due tesi, l'una a

---

<sup>260</sup> Recentemente il Consiglio di Stato, VI Sezione, n.3497 del 3 giugno 2010 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it) ha statuito l'inoperatività del principio in materie diverse da quelle per le quali esso è espressamente previsto, ribaltando la decisione del TAR Lombardia nella parte in cui lo aveva ritenuto applicabile anche alle sanzioni amministrative diverse da quelle tributarie e valutarie. Il Supremo Consesso, ha infatti affermato che sebbene in materia di sanzioni amministrative viga il principio di legalità, di cui all'art. 1, l. n. 689/1981, tuttavia non trova applicazione il principio di retroattività della disposizione più favorevole, previsto in materia penale dall'art. 2 c. p. Il Collegio, sul punto, ha ricordato la giurisprudenza della Corte costituzionale (ord. n. 410/2002) che ha ritenuto tale sistema conforme ai principi dell'ordinamento costituzionale, stante l'assenza di vincoli costituzionali e la conseguente discrezionalità del legislatore - nel rispetto del limite della ragionevolezza - di modulare le proprie determinazioni secondo criteri di maggiore o minore rigore a seconda delle materie oggetto di disciplina. Né, si è affermato, l'affermazione del suddetto principio in materie specifiche - quale appunto quella tributaria - potrebbe smentire l'assunto, dovendo piuttosto leggersi come un rafforzamento del principio generale secondo cui la legge applicabile per tal genere di sanzioni è quella vigente all'epoca della commissione dell'illecito, a prescindere da eventuali previsioni più favorevoli che siano state successivamente introdotte.

sostegno della possibilità di applicare la sanzione amministrativa<sup>261</sup>, l'altra contraria<sup>262</sup>.

Anche in questo caso, l'argomento cardine a favore dell'una o dell'altra tesi era costituito, in un caso, sulla pretesa natura sostanziale della norma, nell'altro, su quella procedimentale<sup>263</sup>.

La tesi della natura sostanziale della norma, in base alla quale l'art. 37bis sarebbe stato vincolante per il contribuente già in sede dichiarativa (con conseguente irrogazione delle sanzioni in caso di inadempimento), giustificava, per tale via, l'applicazione dell'articolo 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997, a norma del quale "se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito.

La stessa sanzione si applica qualora nella dichiarazione sono espresse indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte".

A ben vedere, invero, la norma prevede una fattispecie a condotta libera, per la cui integrazione appare sufficiente una differenza meramente quantitativa tra dichiarato ed accertato. «Il comportamento sanzionato è, infatti, la sola omessa dichiarazione del maggior imponibile accertato, senza che assuma valore alcuno la circostanza che tale imponibile sia stato accertato disvelando comportamenti evasivi (condotti in violazione di norme specifiche) piuttosto che elusivi (che

---

<sup>261</sup> Favorevole rispetto all'applicazione della sanzione amministrativa, nel caso di comportamento del contribuente inquadrabile in una delle fattispecie di cui all'art. 37-bis, ved. S. CAPOLUPO, *Comportamenti elusivi e sanzioni amministrative*, in *Il fisco*, 2007, 4559 ss.; GALLO, F.M., *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. trib.*, 2001, 321 ss., spec. 326 s.; L. DEL FEDERICO, *Elusione e illecito tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 3110 ss., che parla di sanzionabilità della c.d. "elusione codificata", cioè quella a fronte della quale esiste una norma di contrasto (come l'art. 37-bis)

<sup>262</sup> A., CARINCI, *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative in Abuso del diritto: fra "diritto" e "abuso"* in AA.VV. *"L'abuso del diritto fra diritto e abuso"*, op. cit., 55 e ss; A., CONTRINO, *Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di "elusione codificata" e "abuso/elusione"*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 261 e ss.;

<sup>263</sup> Per dibattito relativo alla natura sostanziale o procedimentale dell'art.37 bis si rimanda alle osservazioni contenute al paragrafo 2 del capitolo 2.

quindi abbiano aggirato l'applicazione di una data norma, senza però violarla apertamente)<sup>264</sup>».

Anche la giurisprudenza<sup>265</sup>, dal canto suo, aveva più volte affermato, coerentemente alla ritenuta rilevanza penale delle condotte elusive, che sebbene le sanzioni amministrative in materia non potessero essere applicate a fronte della violazione del principio generale del divieto di abuso del diritto, ritenuto immanente al sistema anche anteriormente alla introduzione di una normativa specifica, tali sanzioni ben potevano trovare applicazione in forza di un fondamento normativo chiaro e univoco, invero presente nelle ipotesi elusive considerate dall'art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973. A queste ultime, pertanto, ben avrebbe potuto applicarsi la sanzione prevista dall'art. 1, comma 2, del decreto legislativo n. 471 del 1997, che appunto punisce i casi in cui nella dichiarazione dei redditi è indicato un reddito imponibile inferiore a quello accertato.

Tali sanzioni erano pertanto ritenute applicabili per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente apparisse difforme rispetto all'accertamento, atteso che «la legge non considera per la applicazione delle sanzioni quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento»<sup>266</sup>.

Anche in questo caso, pertanto, si affermava più o meno chiaramente, la natura sostanziale dell'art.37bis, al pari di quanto statuito nella ridetta sentenza *Dolce & Gabbana*, nella parte in cui «si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive»<sup>267</sup>.

---

<sup>264</sup> A. CARINCI, *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, op. cit., 56

<sup>265</sup> Cfr. Cass. n. 26723 del 2011 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

<sup>266</sup> Cassazione penale, Sez. trib., 30/11/2011, n. 25537 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it).

<sup>267</sup> È quindi evidente che, espressamente prevista la sanzionabilità amministrativa ed esclusa quella penale, se con riguardo alle condotte poste in essere nel passato opererà il principio del *favor rei* per i profili penali, per l'irrogazione della sanzione amministrativa il problema dovrà essere risolto dai giudici, interpretando le previgenti disposizioni. Non è da escludere, però, che si faccia strada una "interpretazione evolutiva" che di fatto consolidi l'orientamento già presente favorevole all'applicazione della sanzione amministrativa.

Ebbene, non vi è chi non veda come anche in questo caso, per concludere che le sanzioni amministrative previste per l'evasione siano applicabili anche ai casi di elusione, sia necessario partire dal dato presupposto – che, tuttavia, presupposto non è - che elusione ed evasione siano concetti assimilabili sulla base degli effetti di riduzione dell'imposta dovuta, obliterando le considerazioni volte a sottolineare il diverso disvalore insito nei due concetti<sup>268</sup> che, con ogni evidenza, potrebbe portare – come ha portato buona parte della dottrina - a considerare ingiustificata la sanzionabilità anche solo amministrativa.

Il legislatore, tuttavia, non ha inteso cogliere l'occasione della riforma per prendere espressamente posizione sulla questione, modificando la nozione di imposta evasa, marcandone la distinzione con la nozione di imposta elusa o, al contrario, decretando, in via definitiva, la sostanziale identità dei concetti e la sussistenza fra essi di un rapporto di genere a specie, così risolvendo, con un “tratto di penna”<sup>269</sup> e in maniera definitiva, anche il prospettato ordine di problemi.

Allo stesso modo, nessuna presa di posizione vi è stata circa la natura sostanziale o procedimentale dell'articolo 10bis che, pertanto, potrebbe porre l'interprete di fronte a ulteriori incertezze, nella misura in cui, per questa via, s'intendano applicabili all'elusione le medesime sanzioni amministrative stabilite per l'evasione<sup>270</sup>.

Occorre tuttavia verificare se ciò che apparentemente sembra taciuto non sia, in realtà, solo silenziosamente affermato.

Se, cioè, il silenzio del legislatore non sia, in verità, indicativo della ritenuta sovrabbondanza di una dichiarazione esplicita a fronte di una presa di posizione espressa.

In tale prospettiva, alla luce del dibattito appena brevemente riepilogato, deve evidenziarsi che se è senz'altro vero che il legislatore non ha modificato la nozione di imposta evasa - se non aggiungendo alla lettera f) dell'art.1 la specificazione in base alla quale “non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una terza rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di

---

<sup>268</sup> Anche in questo caso, il rinvio è alle considerazioni già svolte infra.

<sup>269</sup> L'espressione è utilizzata da A. MARTINI, *op. cit.*, 25

<sup>270</sup> A. CARINCI – D. DEOTTO, *op. cit.*, 3112

perite pregresse spettanti e utilizzabili”, modifica che, tuttavia, non presenta alcuna rilevanza con riferimento al tema in discorso - è altresì vero che, alla luce della nuova formulazione normativa, evasione ed elusione risultano ormai sostanzialmente assimilate, con definitivo superamento delle incertezze della giurisprudenza e dei contrasti in dottrina che non si è mancato di evidenziare, così come sembra possa ritenersi dichiaratamente affermata la natura sostanziale del nuovo articolo 10bis.

Si potrebbe obiettare che la decretata irrilevanza penale dell’abuso abbia dato ragione anche alle argomentazioni che la supportavano, così legittimando la tesi della differenza ontologica fra imposta elusa ed evasa e la natura solo procedimentale delle norme antielusive.

Questa conclusione, tuttavia, non terrebbe conto dei vistosi indici di senso opposto rinvenibili già nelle prime fasi dell’iter legislativo che ha portato all’emanazione dell’articolo 10bis, nella sua attuale formulazione e, non certo da ultimo, nelle affermazioni della Suprema Corte commentate nel precedente paragrafo (*i.e. il fatto non è più previsto dalla legge come reato*).

Occorrerà allora ricordare, che la posizione del Legislatore delegante e di quello delegato sul punto della rilevanza penale dell’elusione, lungi dal fotografare il dissenso netto rispetto all’indirizzo prevalente nella giurisprudenza di legittimità, teso a sanzionare penalmente (nonché amministrativamente) le condotte elusive, ha rappresentato piuttosto una “soluzione di compromesso” che quella posizione non annulla ma avalla.

Se è da leggere in tale ottica il superamento della prima versione del criterio di delega che, appunto, invitava a sancire espressamente l’irrilevanza penale dei comportamenti elusivi, nello stesso senso è da deciptare l’attuale formulazione della norma, volta semplicemente ad escludere che i comportamenti elusivi possano, d’ora in poi, costituire fatti penalmente sanzionabili.

E che questa sia l’unica soluzione possibile è confermato dal fatto che respinti gli emendamenti volti ad escludere qualsivoglia conseguenza sanzionatoria, per i comportamenti elusivi/abusivi “resti ferma” la sanzionabilità in via amministrativa. Allora, probabilmente, questa stessa dizione non è il frutto di una conoscenza parziale - o peggio distorta - del panorama dottrinale e giurisprudenziale sul quale

il legislatore sarebbe andato ad incidere, ma rappresenta il modo in cui egli ha inteso fare propria - e di tutti - la tesi che vuole i comportamenti elusivi suscettibili di essere sanzionati, anche se solo in via amministrativa, e i suoi immediati corollari.

Del resto, se è vero come è vero che tanto l'affermazione quanto la negazione della sanzionabilità amministrativa delle condotte elusive era affermata sulle stesse basi giuridiche con le quali era affermata o viceversa negata la rilevanza penale dell'elusione fiscale, appare ovvio che la prevista applicabilità delle sanzioni amministrative non può che far luce sulla *voluntas legis* sottostante e che la scelta di rendere i comportamenti elusivi non suscettibili di sanzione penale, lungi dall'essere una scelta di campo, rappresenta solo il modo in cui il legislatore ha inteso graduare comportamenti distinguibili solo sotto il profilo della maggiore o minore gravità dell'offesa recata al medesimo bene giuridico tutelato.

Solo per tale via può escludersi, come si esclude, la necessità di una disciplina transitoria per i fatti pregressi che, in quanto sanzionati, ieri come oggi, in via amministrativa, sono "così sottratti alla sanzione penale".

"Le parole sono importanti".. quando servono.

Ne sarebbero probabilmente servite parecchie altre per spiegare come quella che appare la mera traslazione nell'art.10 bis dei principi giurisprudenziali elaborati sul tema dell'abuso del diritto, a fronte dell'abrogazione della previsione di specifiche condotte antielusive di cui all'art.37bis, sia sufficiente a dotare la fattispecie di quella sufficiente determinatezza, pur sempre necessaria, anche ai fini della applicazione delle sanzioni amministrative<sup>271</sup>.

---

<sup>271</sup> Sul punto, G. IORIO, *op. cit.*, 1439, ritiene che qualificando l'abuso del diritto come un comportamento illecito, l'art. 10-bis finisca per legittimare una nozione elastica del principio di determinatezza delle norme sanzionatorie, nel senso che esso possa ritenersi soddisfatto in relazione ad una ragionevole percezione dell'antigiuridicità della condotta.

## BIBLIOGRAFIA

AA.VV. *La nuova giustizia penale tributaria 2016*, A. GIARDA –A. PERINI – G. VARRASO (a cura di), Milano, 2016

ACCINNI, G. P., *Disastro ambientale ed elusione fiscale: due paradigmatici esempi di violazione del principio di legalità*, in *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 2/2015, 755

ACOCELLA, *Materiali per una cultura della legalità*, Milano, 2016

ADDIS, F., *L'abuso del diritto fra diritto civile e tributario*, in *L'abuso del diritto fra diritto e abuso*, [www.uckmar.net/circolari/altro/attimacerata.pdf](http://www.uckmar.net/circolari/altro/attimacerata.pdf), 29-30 giugno 2012

ADINOLFI, A., *La nozione di abuso del diritto dell'ordinamento dell'Unione europea*, in *Rivista di diritto internazionale*, 2012, 329

ALPA, G., *Appunti sul divieto dell'abuso del diritto in ambito comunitario e sui suoi riflessi negli ordinamenti degli stati membri*, in *Contratto e Impresa*, 2/2015, 245

ALTIERI, E., *La codificazione del principio dell'abuso del diritto in campo fiscale*, in *L'abuso del diritto fra diritto e abuso*, [www.uckmar.net/circolari/altro/attimacerata.pdf](http://www.uckmar.net/circolari/altro/attimacerata.pdf), 29-30 giugno 2012

AMALFITANO, C., *Il ruolo dell'art. 325 TFUE nella sentenza Taricco e le sue ricadute sul rispetto del principio di legalità penale. Possibile una diversa interpretazione ad opera della Corte di giustizia?* in [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it), 5 ottobre 2016

BARGAGLI M., E THIONE M., *Esterovestizione: elusione o evasione?* in *Fisco*, 41/2013 - parte 1, 6381

BEGHIN, M., *Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario (nel comparto dei tributi non armonizzati)* in *Bollettino tributario*, 2009, 1417

BEGHIN, M., *L'abuso del diritto nella indefettibile prospettiva del "vantaggio fiscale"*, in *Corriere tributario*, 2009, 2325

BEGHIN, M., *Elusione e abuso del diritto*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, online all'indirizzo [www.treccani.it](http://www.treccani.it), 2014

BIN, R., *Taricco: una sentenza sbagliata? Come venirne fuori?* in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 4 luglio 2016

BIZIOLI, G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, 102

BORRELLI, P., CAPOLUPO, S., COMPAGNONE, P., VINCIGUERRA L., *La revisione del sistema penale tributario*, Egea, Milano, 2016, 177

- BOSI, M., *La rilevanza penale dell'abuso del diritto*, sul sito [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 12 ottobre 2016
- CADOPPI, A., *Il valore del precedente nel diritto penale. Uno studio sulla dimensione in action della legalità*, Torino, 2014
- CAPOLUPO, S., *Comportamenti elusivi e sanzioni amministrative*, in *Il fisco*, 2007, 4559
- CARINCI, A., *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, op. cit., 55
- CARINCI A., – DEOTTO D., *D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 - abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing? Fisco*, 2015, 32-33, 3107
- CARINGELLA, F., – DIMATTEO, D., *Lezioni e sentenze di diritto civile*, Roma, 2013
- CAVALLINI, S., *Osservazioni di prima lettura sullo schema di decreto legislativo in materia tributaria*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 9 ottobre 2015
- CERQUA, L. D., voce *Reati di agiotaggio*, in *Digesto penale, Agg., IV, II*, Torino, 2008, 884.
- CHINELLATO, G., *Codificazione tributaria e abuso del diritto: contributo allo studio degli strumenti di contrasto all'elusione fiscale*, Milano, 2007
- COLLI VIGNARELLI, A., *Elusione, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie* in *Bollettino Tributario*, 9/2009, 679.
- CONTRINO, A., *Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di "elusione codificata" e "abuso/elusione"*, in *Rivista di diritto tributario*, 2012, 261
- CORRADO, L. R., *La rilevanza penale delle condotte elusive in Diritto e fiscalità dell'assicurazione*, 3/202, 361
- CORRADO, L. R., *Elusione tributaria: solo questione di sostanza?* In *IPSOA Quotidiano*, [www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it), 16 settembre 2014
- CORRADO, L. R., *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, *Rivista diritto tributario*, 1/2010, 551
- CORRADO OLIVA C., *L'abuso del diritto tra onere di allegazione e onere della prova*, in *"L'abuso del diritto fra diritto e abuso"*, on line sul sito <http://www.uckmar.net/circolari/altro/attimacerata.pdf>, 29- 30 giugno 2012
- CORSO, P., *Abuso del diritto in materia penale verso il tramonto del principio di legalità?* in *Corr. trib.*, 36/2011, 2937
- CORSO, P., *L'operazione elusiva non è inesistente né può costituire reato* in *Corriere Tributario*, 6/2012, 418

- D'AVIRRO, A., GIGLIOLI, M., *I reati tributari*, Milano, 2012
- D'AVIRRO, A., *Dichiarazione infedele, elusione, abuso del diritto: la giurisprudenza di merito inverte la rotta.*, in *Diritto penale e processo*, 10/2014, 1196
- DE FRANCESCO, G., *Legislazione, giurisprudenza, scienza penale: uno schizzo problematico*, in *Cassazione penale*, 3/2016, 853
- DEL FEDERICO, L., *Elusione tributaria "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, 284
- DEL FEDERICO, L., *Elusione e illecito tributario*, in *Corriere tributario*, 2006, 3110
- DE FLAMMINEIS, S., *I reati con abusi funzionali della polizia giudiziaria e il ruolo dei privati* in *Archivio Penale*, 1-2014
- DE SANTIS, G., *Sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale* in *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 1/2015, 395
- DONELLI, F., *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello statuto del contribuente*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 1 ottobre 2015
- EUSEBI, L., *Nemmeno la Corte di Giustizia dell'Unione può erigere il giudice a legislatore*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 10 dicembre 2015
- FALSITTA, G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto «abuso del diritto»*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010, 379
- FANELLI, R., *Sanzioni 2016*, Milano, 2016
- FASANI, F., *La (ir)rilevanza penale dell'elusione tributaria*, in *Diritto penale societario*, 7/2012, 793.
- FIANDACA G., – MUSCO E., *Diritto penale – Parte generale. Settima Edizione*, Bologna, 2014, 56
- FIANDACA, G., *Crisi della riserva di legge e disagio della democrazia rappresentativa nell'età del protagonismo giurisdizionale*, in *Criminalia*, 2011, 79
- FICARI, V., *La rilevanza penale dell'elusione/abuso: quali regole da un caso concreto?* In *Rivista di Diritto Tributario*, 4/2013, 81
- FICARI, V., *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rassegna tributaria*, 2009, 390
- FINOCCHIARO, S., *Riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d.lgs. 158/2015 appena pubblicato*, *ibidem*, 9 ottobre 2015
- FINOCCHIARO, S., *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro*, *www.penalecontemporaneo.it*, 14 dicembre 2015

- FLICK, G. M., *Dall'andante con moto all'adagio ma non troppo e viceversa. Variazioni sul tema del diritto penale dell'economia*, in *Banca borsa titoli di credito*, 4/ 2011, 425
- FLICK, G. M., *Abuso del diritto ed elusione fiscale, quale rilevanza penale?* in *Giurisprudenza commentata*, 4/2011, 468
- FLICK, G. M., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo* in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 14 settembre 2014
- FLORA, G., *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del "caso Dolce & Gabbana")* in *Rivista Trimestrale di diritto penale dell'economia*, 2011, 865
- FORNACIARI, R., *Note critiche in tema di abuso del diritto e del processo*, in *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, 2/ 2016, 592 e ss
- GALLO, M., *Appunti di diritto penale*, Torino, 1999
- GALLO, F., *L'abuso del diritto come strumento provvisorio di contrasto al mobbing*, in *Lavoro nella Giurisprudenza*, 3/2008, 237
- GALLO, F., *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rassegna tributaria*, 2001, 321
- GALLUCCIO, A., *La Cassazione di nuovo alle prese con Taricco: una sentenza cauta, in attesa della pronuncia della Corte costituzionale*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 3 marzo 2015
- GAMBARO, A., *Abuso del diritto II) Diritto comparato e straniero*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, 4.
- GAMBERINI, A., *La crisi della tipicità. Appunti per una riflessione sulla trasformazione della giustizia penale*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 31 marzo 2016
- GAROFOLI, R., *Manuale di diritto penale – Parte speciale*, Tomo I, Roma, 2010
- GENNAI S., TRAVERSI A., *Diritto penale commerciale*, Milano, 2008
- GENTILI, A., *L'abuso del diritto come argomento*, in V. VELLUZZI (a cura di) *Abuso del diritto, teoria, storia e ambiti disciplinari*, Edizioni ETS, Pisa, 2012
- GIACOMETTI, T., *La Cassazione torna sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Diritto penale contemporaneo*, 4-2013, 327
- GIANNELLI, A., *Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della corte di cassazione* in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 1/2014, 121
- GIARDA, A., PERINI A., VARRASO, G., (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria 2016*, Milano, 2016
- GIORGIANNI, V., *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963

- GLENDI, C., – CONSOLO, C., – CONTRINO A., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario – Commento al D.Lgs. 5 agosto 2015 n.128 e al D.Lgs. 24 settembre 2015 n.156*, Milano
- GNES, M., *Il diritto comunitario ed i limiti nazionali al ricongiungimento familiare in Giornale di diritto amministrativo*, 3/2009, 137
- GNES, M., *Il turismo forense e l'abuso del diritto dell'unione europea - il commento in Giornale di Diritto Amministrativo*, 3/2015, 355
- INGRAO, G., *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre in Dir. e Prat. Trib.*, 4/2016, 1433)
- IORIO, A., *I nuovi reati tributari*, Milano, 2012
- LARIZZA, S., *La difficile sopravvivenza del reato di abuso dei mezzi di correzione e disciplina*, in *Cassazione penale*, 1997, 33.
- LUPI, R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001
- LUPO, E., *La primauté del diritto dell'UE e l'ordinamento penale nazionale (Riflessioni sulla sentenza Taricco*, [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 29 febbraio 2016.
- MANACORDA, S., *Per la Corte di giustizia le frodi gravi in materia di IVA si prescrivono troppo in fretta: note minime a prima lettura della sentenza "Taricco"*, in *Archivio penale*, n. 3/2015
- MANES, V., (a cura di), *Principi costituzionali in materia penale (Quaderno predisposto in occasione dell'incontro trilaterale delle Corti costituzionali italiana, spagnola e portoghese)*, disponibile [on line all'indirizzo www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni\\_seminari/PRINCIPI\\_COSTITUZIONALI\\_IN\\_MATERIA\\_PENALE.pdf](http://www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/PRINCIPI_COSTITUZIONALI_IN_MATERIA_PENALE.pdf), ottobre 2011
- MANES, V., *La svolta Taricco e la possibile sovversione del sistema in www.penalecontemporaneo.it*, 6 maggio 2016,
- MANZON, E., *Note a margine del fallimento del primo "vero" tentativo di codificazione in materia di abusodel diritto/elusione fiscale*, in *Corriere Giur.*, 2/2013, 225
- MASTROIANNI, R., *Supremazia del Diritto dell'Unione e "controlimiti"*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 7 novembre 2016
- MATTIA, S., - TOFFANIN, M., *La disciplina dei prezzi di trasferimento – metodi per la definizione in Commercio internazionale*, 2/2005, 29
- MEREU, A., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum?* in *"L'abuso del diritto fra diritto e abuso"*, [www.uckmar.net/circolari/altro/attimacerata.pdf](http://www.uckmar.net/circolari/altro/attimacerata.pdf), 29-30 giugno 2012

MICHELETTI, G., *Premesse e conclusioni della sentenza Taricco dai luoghi comuni sulla prescrizione al primato in malam partem del diritto europeo*, in [www.legislazionepenale.eu](http://www.legislazionepenale.eu), 5, febbraio 2016

MILONE, S., *La garanzia della legalità tra diritto penale e processo: come assicurare la prevedibilità di un diritto... imprevedibile? Alcune caveat dal Caso Contrada* in [www.lalegislazionepenale.eu](http://www.lalegislazionepenale.eu), 8 gennaio 2016

MUCCIARELLI, F., «Altri artifici»: una controversa modalità di realizzazione del delitto di manipolazione del mercato in M. BERTOLINO, L. EUSEBI, G. FORTI (a cura di) *Studi in onore di Mario Romano*, Vol.III, Napoli, 2012, 2029

MUCCIARELLI, F., *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti ed ambiti applicativi*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 9 ottobre 2015

MUNARI F., *Il divieto di abuso del diritto nell'ordinamento dell'unione europea*, in *Diritto e pratica tributaria*, 4/2015, 10519

MUSCO E. - ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013

NOTARO, D., *In foro illecito versari: l'abuso del processo fra dimensione etica e risposta penale*, Torino, 2015

NUSSI, M., *Elusione tributaria ed equiparazione al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi(e vecchi) problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1/1998, 503

ODETTO G., *Nuova tassazione delle rendite finanziarie: aumento al 20% dell'aliquota per redditi di capitale e capital gain*, in *Fisco*, 2011, 7783

PADOVANI, F., *Il prestito titoli garantito: profili ricostruttivi della fattispecie negoziale e problematiche fiscali*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, 2, 406

PAGLIARO, A., *Principi di diritto penale – parte speciale, delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione*, VII ed., Milano, 1995, 228

PAGLIANTINI, S. (a cura di), *Abuso del diritto e buona fede nei contratti*, Torino, 2010

PALAZZO, F., *Legalità tra law in the book e law in action*, online sul sito [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 13 gennaio 2016

PANZANI, L., *Abuso del diritto. Profili di diritto comparato con particolare riferimento alla disciplina dell'insolvenza transfrontaliera*, in *Giustizia civile*, 3/2014, 693

PARMIGGIANI, M. C., *Abuso dei mezzi di correzione e disciplina*, in *Delitti contro la moralità pubblica, di prostituzione, contro il sentimento per gli animali e contro la famiglia*, in *Trattato di Diritto penale* diretto da A. CADOPPI, S. CANESTRARIA. MANNA, M. PAPA, Vol. VI, Torino, 2009, 461

- PERINI, A., – FARAGUNA P., *L'insostenibile imprescrittibilità del reato. La corte d'appello di Milano mette la giurisprudenza "Taricco" alla prova dei controlli*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 30 marzo 2016
- PERINI, A., *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, abuso del diritto e norme penali*, in *Rivista trimestrale di Diritto penale dell'economia*, 3/2012, 731
- PERINI, A., *La "società non necessaria" come nuova frontiera dell'elusione fiscale penalmente rilevante?* in *Rivista di Diritto Tributario*, 4/ 2013, 68
- PERINI, A., *La riforma dei reati tributari*, in *Diritto penale e processo*, 1/2016, 11
- PICOTTI, L., *Riflessioni sul caso Taricco*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 24 ottobre 2016
- PITTARO, P., *Abuso dei mezzi di correzione e disciplina: una fattispecie "senza più fondamento"?* in *Famiglia e Diritto*, 4/1996, 324
- PIRAINO, F., *Il divieto di abuso del diritto in Europa e diritto privato*, 1/2013, 75
- PULITANO', D., *La posta in gioco nella decisione della Corte costituzionale sul caso Taricco*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 5 ottobre 2016
- PULITANO' D., *Paradossi della legalità. Fra Strasburgo, ermeneutica e riserva di legge*, in *www.penalecontemporaneo.it*. 13 luglio 2015
- RESCIGNO, P., *L'abuso del diritto*, Bologna, 1998
- ROMANO, M., *Osservazioni sul nuovo diritto penale tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1- 1983, p. 754
- ROSSI, A., *Le fattispecie penali di agiotaggio e manipolazione del mercato (artt. 2737 c.c. e 185 d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58): problemi e prospettive*, in E. DOLCINI – C.E. PALIERO (a cura di) *Studi Marinucci*, III, Milano, 2006, 2637
- ROSSI DAL POZZO, F., *La prescrizione nel processo penale al vaglio della Corte di Giustizia?* in *www.penalecontemporaneo.it*, 7 febbraio 2014
- ROTONDI, M., *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1923,
- SABELLA, P. M., *Rilevanza penale dell'elusione fiscale ed abuso del diritto: un auspicato ritorno alla legalità in attesa dell'attuazione della delega fiscale* in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4/2015, 20756
- SALVI, C., *Abuso del diritto I) Diritto civile* in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988
- SANTORIELLO, C., *Irrelevanza penale dell'abuso del diritto – commento*, in *Fisco*, 2015, 42, 4066
- SCUFFI, M., *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il d.lgs. 128/2015*, in *RDT*, 2015, 234

- SGUBBI F. – FONDAROLI D. – TRIPODI A. F., *Diritto penale del mercato finanziario*, Milano, 2013
- SOLARI, G., *L'idea individuale e l'idea sociale nel diritto privato*, I, *L'idea individuale*, Torino, 1911 e II, *L'idea sociale. Lo storicismo nel diritto privato*, Torino, 1918.
- SOTIS, C., *Il limite come controlimite* in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 14 ottobre 2016
- STAMPACCHIA, E., *La responsabilità "amministrativa" degli enti con sede all'estero*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 4 ottobre 2013
- STAMPACCHIA, E., *Bada di non perdere la sostanza quando cerchi di afferrare l'ombra*, in *Cassazione penale*, 4/2015, 1425
- STORTONI, L., *Abuso di potere nel diritto penale*, Milano, 1976
- TERRACINA, D., *Riflessi penali dell'evasione fiscale*, Roma, 2012
- TOPPAN, A., *Verso la soluzione il dibattito sugli aspetti penali dell'elusione fraudolenta?*, in *Rivista italiana di diritto tributario*, 1997, 901
- TREGLIA, S., *Il «nuovo» abuso del diritto o elusione fiscale ex art.10bis, L.212 del 2000 c.d. Statuto del Contribuente* in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 2/2015, 657
- TROYER, L., INGRASSIA, A., *"Il fatto, in quanto integrante fattispecie di natura elusiva, non è previsto dalla legge come reato": ovvero dell'irrilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Riv. dottori comm.* 4/2010, 881
- TROYER, L., *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, in *Le Società*, 6/2012, 693
- TROYER, L., *Evasione interpretativa e sanzioni penali*, in *Dialoghi Tributari*, 2/2011, 210
- URBANI, F., *Elusione fiscale alla luce del nuovo art. 10-bis: qualche margine residuo di rilevanza penale?* in *Cassazione penale*, 3/2016, 941
- VALENTE, P., CARACCIOLI, I., MATTIA, S., *"Trasfer pricing": valutazioni estimative e irrilevanza penale* in *Corriere Tributario*, 2/2016, 98
- VALLINI, A., *L'eccesso dell'educatore, l'empatia del giudice. Ovvero dell'uso emotivo del potere*, in *Criminalia*, 2011, 473
- VENEGONI, A., *ancora sul caso Taricco: la prescrizione fra il diritto alla tutela delle finanze dell'Unione e il diritto penale nazionale*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 30 maggio 2016
- VENEZIANI, P., *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 863
- VIETTI, M., - TASCIA, G., *Abuso di diritto e di potere*, Roma, 2012

VIGANO', F., *sullo statuto costituzionale della retroattività della legge più favorevole: un nuovo tassello nella complicata trama dei rapporti tra Corte costituzionale e Corte EDU: riflessioni in margine alla sentenza n. 236/2011*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 6 settembre 2011

VIGANO', F., *Disapplicare le norme vigenti sulla prescrizione nelle frodi in materia di iva? primato del diritto U.E. e nullum crimen sine lege in una importante sentenza della Corte di Giustizia* in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 14 settembre 2015

VIGANO' F., *Prescrizione e reati lesivi degli interessi finanziari dell'UE: la Corte d'appello di Milano sollecita la Corte costituzionale ad azionare i 'controlimiti'*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 21 settembre 2015

VIGANO', F., *La prima sentenza della Cassazione post Taricco: depositate le motivazioni della sentenza della terza sezione che disapplica una prescrizione già maturata in materia di frodi iva*, 22 gennaio 2016

VIZZARDI, M., *Manipolazione del mercato: un «doppio binario» da ripensare?*, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 2006, 704

ZAGREBELSKY, G., *Il diritto mite*, Torino, 1992

ZINGARELLI, N., *Vocabolario della lingua italiana*, Bologna, 2007

ZIZZO, G., *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in M. MICCINESI, (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999

#### **SITOGRAFIA AGGIORNATA AL 04.01.2017**

[eur-lex.europa.eu](http://eur-lex.europa.eu)

[www.treccani.it](http://www.treccani.it)

[curia.europea.eu](http://curia.europea.eu)

[www.legislazionepenale.eu](http://www.legislazionepenale.eu)

[www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

[www.governo.it](http://www.governo.it)

[www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it)

[www.uckmar.net](http://www.uckmar.net)

[www.giurcost.org](http://www.giurcost.org)

[www.quotidianogiuridico.it](http://www.quotidianogiuridico.it)

[www.i-lex.it](http://www.i-lex.it)

[www.legislature.camera.it](http://www.legislature.camera.it)

[www.italgiure.giustizia.it](http://www.italgiure.giustizia.it)

### GIURISPRUDENZA CITATA

Cassazione civile, n. 3040 del 15/11/1960 in P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, Bologna, 1998

Cassazione civile, Sez. Un., 15/11/2007, n. 23726 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

Cassazione civile, Sez. Un., 10/04/2000 n. 108 in *Giurisprudenza italiana*, 2001, 1143

Cassazione civile, sez. III, 18/09/2009, n. 20106 in [www.italgiure.giustizia.it](http://www.italgiure.giustizia.it)

Cassazione civile, Sezione I, 07.03.2007 n.5273 in [www.italgiure.giustizia.it](http://www.italgiure.giustizia.it)

Corte di Giustizia, Seconda Sezione, 29 gennaio 2006 in Causa C-311/06 sul sito [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu)

Corte di Giustizia, Grande Sez., 17 luglio 2014 n.58 in *Giornale di Diritto Amministrativo*, 3/2015, 355

Corte di Giustizia, 21.2.2006, causa C-255/02, sul sito [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu)

Corte di Giustizia, 21.2.2008, in causa C-425/06, sul sito [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu)

Corte di Giustizia, Grande Sez., 8.9.2015 in causa C-105/14 all'indirizzo [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu)

Tribunale di Cuneo, ordinanza del 17.01.2014, GUP Boetti, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

Cassazione, 3 aprile 2000, n. 3979, in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

Cassazione, 3 settembre 2001, n. 11351 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

Cassazione, 7 marzo 2002, n. 3345 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

Cassazione, SS. UU., 30055, 30056 e 30057 del 23.12.2008 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

Cassazione, 6 maggio 2009, n. 10388 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

Cassazione, 13 maggio 2009, n. 10981 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

Cassazione civile, sezione tributaria, 26 giugno 2009, n. 15029 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

Cassazione civile, Sez. trib., 15 settembre 2009, n. 19827 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

Cassazione penale, Sez. V, 07 dicembre 2004, n.2279 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

Corte d'appello Milano, 31 marzo 2004 in *Banca borsa tit. cred.*, 3/ 2006, 265,

Tribunale di Milano, 11.11.2002, in *Riv. Trim. Dir. Pen. Economia*, 2003, 937

Cassazione., Sez. V. pen., 2 ottobre 2008 n. 2063 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

Corte costituzionale, sentenza n.327 del 2008 in [www.italgiure.giustizia.it](http://www.italgiure.giustizia.it)

Corte di Cassazione n.26723 del 2011 [www.italgiure.giustizia.it](http://www.italgiure.giustizia.it)

Tribunale di Milano, 01.04.2011, g.u.p. Luerti in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

Corte di Cassazione, sent.7739 del 28.02.2012 in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

Tribunale di Catania del 11.11.2009, in *Riv. dottori comm.* 4/2010, 881

Tribunale di Firenze, Sez. II, 17 luglio 2014, in *Diritto penale e processo*, 10/2014, 1196

Corte di Cassazione, Sez. III penale, 6 marzo 2013 n.19100 in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

Corte di Appello di Milano, 30 aprile 2014 (dep. 20 giugno 2014) in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

Cassazione, sezione III penale, n.33187 del 12.06.2013 in *Cass. pen.*, 4/2015, 1425 e ss.

Corte di Giustizia UE 12 settembre 2006 all'indirizzo [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu)

Cassazione, Sez. V, 16 gennaio 2013, n. 36859 in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4/2015, 20756

Corte di Cassazione, Sez. III penale, 1 ottobre 2015 (dep. 7 ottobre 2015), n. 40272

Corte costituzionale n. 236/2011 in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it)

Trib. Trento, 29 settembre 2011, n. 571 in *Corriere Tributario*, 6/2012, 418

Consiglio di Stato, VI Sezione, n.3497 del 3 giugno 2010 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

Cassazione. n. 26723 del 2011 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)

Cassazione, Sez. trib., 30/11/2011, n. 25537 in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it)