DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

SCUOLA DOTTORALE INTERNAZIONALE "TULLIO ASCARELLI"

SEZIONE "Sistemi punitivi e garanzie costituzionali"

AREA "Diritto Penale" (XXVII CICLO)

Tesi di dottorato

LE FATTISPECIE DI ELUSIONE FISCALE: TRA "RAGION FISCALE" E PRINCIPI DEL DIRITTO PENALE

Coordinatore e Tutor

Dottorando

Chiar.mo Prof. Mario Trapani

Domenico Policicchio

ANNO ACCADEMICO 2014-2015

SOMMARIO

1	I	NTRODUZIONE5					
2	L	L'ELUSIONE, L'ABUSO DEL DIRITTO E LA NORMAZIONE TRIBUTARIA7					
	2.1	L'ELUSIONE NEL DIRITTO TRIBUTARIO					
	2.2	ART. 37 BIS D.P.R. N. 600 DEL 1973					
	2.3	L'ABUSO DEL DIRITTO TRIBUTARIO					
	2.4	IL DIRITTO TRIBUTARIO E LA SANZIONABILITÀ DELL'ELUSIONE E DELL'ABUSO DEL DIRITTO43					
	2.5	L'ELUSIONE, L'ABUSO DEL DIRITTO E LE PROSPETTIVE FUTURE CONTENUTE NELLA LEGGE DELEGA49					
3	L	'ELUSIONE E IL DIRITTO PENALE54					
	3.1	Il concetto di fittizietà ma anche gli elementi attivi inferiori a quelli effettivi					
	3.2	L' ART. 37 BIS E LA SUA NATURA: CONDIZIONE NECESSARIA MA NON SUFFICIENTE					
	3.3	LE INTERPRETAZIONI AL CONTRARIO DELLE NORME ESIMENTI: L'ART. 16 E L'ART. 7 DEL D.LGS. 74/200078					
	3.4	L'ELUSIONE QUALE SOTT'INSIEME DELL'EVASIONE SORRETTA DAL DOLO SPECIFICO					
	3.5	L'INDETERMINATEZZA, LA NON TASSATIVITÀ, LA RETROATTIVITÀ, L'OFFENSIVITÀ, IL PRINCIPIO DI					
	FRAN	AMMENTARIETÀ E QUELLO DI SPECIALITÀ, L' <i>EXTREMA RATIO</i> E CHI PIÙ NE HA, PIÙ NE METTA. DELLA SERIE CHI È					
	SENZ	ZA PECCATO SCAGLI LA PRIMA PIETRA					
4	C	CONCLUSIONI					
5	Е	BIBLIOGRAFIA114					
6	Ġ	GIURISPRUDENZA120					
7	P	PRASSI 122					

1 Introduzione

Mi sono avvicinato all'argomento oggetto della presente trattazione con lo spirito dello studioso (o sicuramente l'intenzione), quale in effetti sono nelle vesti di dottorando, il quale ha il diritto e dovere di vigilare sulla correttezza formale e sostanziale del diritto per difenderNe le fondamenta, mantenendo la giusta distanza dal caso concreto, non per ritrosia nel volersi sporcare le mani, ma al fine di mantenere lucido il suo ragionamento, non sporcato da derive giustizialiste.

Tuttavia, il problema della punibilità o meno dell'elusione fiscale mette in difficoltà l'individuo e studioso alle prime armi quale io sono. A quest'ultimo, nell'affrontare tale problematica giuridica, sembra di dover dar risposta alla domanda: consideri meritevole di sanzione l'omicidio anche prima e a prescindere dall'esistenza di una specifica norma che lo vieti e sanzioni?

Domanda dalla semplice risposta per il c. d. *quisque de populo* che risponderà di sì, in quanto è moralmente giusto così, diversamente non ci sarebbe giustizia in questo mondo. E (si sta parafrasando) altrettanto semplice per lo studioso del diritto che con medesima fermezza risponderebbe no, in quanto ammettere la punibilità di una tale fattispecie scardinerebbe i principi che reggono il nostro sistema penale e sono alla base dello stato di diritto.

Si ritiene che le fattispecie elusive non sono solo condotte "odiose" e decettive; in dei casi sembra di trovarsi al cospetto di chi abbia trovato il modo di delinquere legalmente. Si condivide chi avverte di non incorrere in derive moralistiche. Ma per derive moralistiche si intende un diritto penale che, per inseguire una presunta giustizia nel caso concreto, abbandoni quei riferimenti che lo conformano e gli permettono una salda evoluzione. Diversamente non sembra condivisibile se, per derive moralistiche, si intendono "l'inseguimento" e "l'accanimento" del diritto penale per condotte, sì odiose, ma non meritevoli della sanzione penale, in quanto, se non innocue o tollerabili, in ogni modo non riprovevoli.

I problemi di compatibilità della sanzionabilità dell'elusione fiscale con i principi del diritto penale sono seri e difficilmente superabili senza lasciare dietro di se dubbi.

D'altra parte, penso sia evidente che molte delle condotte riguardanti casi di presunta elusione siano degne di repressione penale, e che sul piano della "gravità" superano molte fattispecie di reati esistenti.

Conciliare le due realtà forse non è solo difficile, ma non possibile. O, può darsi, che è il pensiero dell'inesperto che pensa di trovarsi al cospetto di uno di quei casi che mette in risalto i limiti del moderno sistema del diritto penale, nella sua capacità di far giustizia rimanendo giusto; senza dover ricorrere a principi di machiavelliana memoria e senza lasciar impunite condotte degne di repressione in base ai principi di ragionevolezza e uguaglianza: che non si accetta che il principio di frammentarietà nello scontrarsi col principio di uguaglianza perda in ragionevolezza. Qui, di certo, non si posseggono i mezzi e le capacità per dar risposta a un tal quesito ma con tale lavoro ci si è voluti avvicinare a una tematica che si ritiene degna di attenzione, per sentire da vicino l'odore reale dei problemi ad essa sottesi. E, di certo, qui non si sta assumendo neanche l'onere di tale ricerca ma, da fervente tifoso qual è il sottoscritto sul presente argomento, ci si limita a incitare e stimolare chi i mezzi, per intraprendere una così ardua impresa, ha.

A tal fine, nella presente trattazione si cercherà di illustrare la questione senza prescindere dal sostrato normativo e giurisprudenziale di diritto tributario, indispensabile per mettere insieme i pezzi di un mosaico alquanto frammentato. Nel capitolo seguente, nei primi paragrafi, si illustreranno i profili inerenti all'astratta possibilità della condotta elusiva di configurare una delle fattispecie previste dal D.Lgs. 74/2000. Nei successivi, dando per presupposta l'astratta configurabilità della fattispecie penale (o comunque soprassedendo sul punto), la si raffronterà con i principi di diritto penale riportandone i profili di incompatibilità. In conclusione, ci si permetterà di lasciare qualche considerazione sul punto.

2 L'ELUSIONE, L'ABUSO DEL DIRITTO E LA NORMAZIONE TRIBUTARIA

Per comprendere il fenomeno dell'elusione fiscale in ambito penale e le relative problematiche inerenti la sua punibilità è necessaria una disamina introduttiva delle fattispecie elusive nell'ordinamento tributario. Alcuni autori ritengono che molte delle lacune nelle tecniche legislative e delle interpretazioni della prassi giurisprudenziale siano dovute proprio alla mancanza di comprensione del fenomeno di fondo che in questo caso si sostanzia nella disciplina tributaria. Tralasciando se ciò sia vero in tutto o in parte, sicuramente una delineazione, seppur in questa sede non esaustiva, del quadro tributario di fondo è utile se non indispensabile alla comprensione e valutazione delle varie interpretazioni sull'inquadramento dell'elusione fiscale in ambito penale¹.

2.1 L'ELUSIONE NEL DIRITTO TRIBUTARIO

Una norma può essere definita antielusiva quando assegna all'Amministrazione finanziaria la possibilità di esprimere un giudizio sulla sistematicità, sulla rispondenza ai principi che informano l'ordinamento, dei vantaggi fiscali conseguiti dal contribuente. "Attraverso le norme espressamente antielusive, il legislatore attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere di qualificare come elusiva una determinata operazione e di imporre il pagamento del tributo eluso"².

-

¹ R. Lupi, *I problemi di fondo delle sanzioni penali tributarie e le risposte in chiave "panpenalistica" della riforma del 2000*, in AA. VV., *Fiscalità d'impresa e reati tributari. Gli effetti della riforma sulle medie e grandi imprese: approfondimenti e riflessioni critiche*, Il sole 24 Ore, Milano, 2000, 2. L'autore ritiene che molte delle mancanze della legislazione penale tributaria nascano da fraintendimenti fra penalisti e tributaristi ed errori di valutazione di istituti e problematiche. Anche David Terracina, *Riflessi penali dell'evasione fiscale – tra ricchezza nascosta e regime del dichiarato*, Dike Giuridica Editrice, Roma, 2012, 36.

² F. Tesauro *Principi e nozioni di diritto, tributario,* in *Diritto e pratica tributaria*, 2012, 683.

E' opportuno distinguere le norme con *ratio* antielusiva (anche c.d. *correttive*) dalle norme espressamente elusive (antielusive in senso tecnico).

Le prime hanno lo scopo di contrastare comportamenti elusivi e sono una categoria tipizzata dal legislatore. Sono norme specifiche nelle quali l'antielusività è implicita e risiede nella ratio essendo predisposte con la finalità di impedire ai contribuenti di attuare pratiche elusive. In tali fattispecie, che possono essere della più diversa specie e natura, è lo stesso legislatore che qualifica un determinato comportamento come elusivo: il vantaggio derivante dalla norma elusiva viene astrattamente e indistintamente negato a tutti i contribuenti che possono chiederne la disapplicazione all'Amministrazione ex art. 37 bis c. 8 del D.P.R. 600/1973 qualora dimostrino che nel caso concreto non ricorrano profili elusivi³. Un esempio di tale fattispecie è la norma antielusiva sul transfer price che da rilevanza al valore normale e non al prezzo pattuito fra le parti nelle operazioni di trasferimento infragruppo. La ratio antielusiva della norma è quella di impedire che applicando dei prezzi differenti dal valore normale dei beni trasferiti fra società appartenenti al medesimo gruppo si possano allocare gli utili della società italiana in una società (infragruppo) situata in un paese a più bassa fiscalità, così eludendo le imposte dovute in Italia⁴. Si anticipa che tale fattispecie è oggetto di una pronuncia

³ F. Tesauro, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Diritto e pratica tributaria*, Cedam, 2012, 687. L'autore osserva che "L'amministrazione è quindi dotata del potere normativo concreto di introdurre una deroga, con riguardo ad una singola fattispecie, ad una norma di legge". Anche F. Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, parte generale, Utet 2009, 245 dove l'autore cita come esempi di norme con ratio antielusiva quelle che impediscono l'utilizzo abusivo di perdite pregresse nella disciplina del consolidato nazionale e della trasparenza delle società di capitali, quelle che limitano la deduzione dei canoni di leasing dal reddito d'impresa, quelle che riguardano la c.d. legislazione CFC (controlled foreign companies). Altro "esempio di norma con funzione antielusiva è quella che limita la deducibilità delle perdite di società incorporate, allo scopo di limitare l'acquisizione di società in perdita, compiuta allo scopo di fruire della deduzione delle perdite. Può infatti accadere che l'acquisto della partecipazione totalitaria in società inattive, ma aventi diritto a dedurre perdite, venga effettuato con finalità elusive. L'acquisto della partecipazione è seguito dall'incorporazione, e la finalità dell'operazione non è quella di unire due organismi produttivi, ma quella di acquisire il diritto di dedurre le perdite dell'incorporata. Per contrastare queste pratiche elusive, il legislatore a posto dei limiti alla deducibilità, da parte della società incorporante, delle perdite della società incorporata (limiti riguardanti il patrimonio delle società che partecipano all'operazione, i ricavi conseguiti e le spese per lavoro dipendente sostenute dalla società incorporata, ecc.".

⁴ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, *cit.*, 246.

giurisprudenziale molto significativa in tema di rilevanza penale dell'elusione fiscale dove la Corte ha ritenuto di inquadrare il caso in oggetto nell'ambito dell'elusione prevista dalla c.d. clausola semi-generale contenuta nell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600 del 1973⁵.

Diversamente nelle norme espressamente antielusive, che disciplinano fattispecie espressamente qualificate dal legislatore come elusive, viene attribuito all'Amministrazione finanziaria il potere di decidere dell'elusività di un'operazione senza che il legislatore modifichi le ordinarie norme impositive⁶. Il legislatore determinata fattispecie sia elusiva presume che una attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere di verificare l'elusività nel caso concreto e, se necessario, disapplicare la norma impositiva di cui il contribuente si è avvantaggiato. Tali norme si caratterizzano per un'elevata componente di discrezionalità attribuita agli Uffici, poiché i parametri di riferimento sono generalmente quantitativi. Si anticipa che proprio tale categoria di norme saranno oggetto di analisi nel proseguo della trattazione quando si affronterà la tematica della sanzionabilità penale dell'elusione fiscale.

Altra distinzione delle norme antielusive è quella fra norme analitiche e norme generali. Nel prima categoria è lo stesso legislatore che individua tassativamente i comportamenti sospetti di elusività, lasciando all'Amministrazione finanziaria il potere di disapplicare la norma di cui il contribuente si è avvantaggiato. Una norma antielusione rappresenta, invece, una fattispecie applicabile generale dall'Amministrazione a tutti i comportamenti che manifestano determinati requisiti: permetterebbe all'Amministrazione finanziaria di indagare circa la coerenza del comportamento del contribuente con la ratio della norma, senza che siano previste limitazioni ai comportamenti sindacabili. Una clausola di tal tipo si presta ad essere applicata a qualunque ipotesi elusiva, anche a quelle non previste al momento in cui il legislatore ha emanato la norma. Si introdurrebbe normativamente

-

⁵ Cass., Sez. II pen., 28 febbraio 2012 n. 7739, ma altri ancora ritengono che, con ancor più facilità, poteva contestarsi l'esterovestizione.

⁶ F. Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, cit., 247.

nell'ordinamento un generale principio antiabuso la cui efficacia non verrebbe compromessa dalla continua ricerca da parte del contribuente di nuove opportunità di aggiramento⁷.

Diversi stati, fra i quali il caso più noto è quello tedesco, hanno emanato norme antielusive di portata generale. Il nostro ordinamento non contiene al momento una clausola generale antiabuso⁸ ma si premette che l'art. 5 della legge di delega fiscale⁹, approvata definitivamente in Parlamento alla fine di febbraio, è volto a introdurre per la prima volta nel nostro ordinamento una disciplina normativa dell'abuso del diritto in materia tributaria. Di ciò si darà conto più avanti dopo aver delineato il quadro normativo antielusivo attualmente vigente.

Mosso dalla considerazione che gli strumenti civilistici si dimostrano "insoddisfacenti e eccessivi" a soddisfare le esigenze del Fisco¹⁰, il legislatore italiano ha provveduto ad introdurre una molteplicità di norme in vario senso definibili antielusive.

⁷ Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011, 114. Anche Lupi, *Elusione fiscale e carenze teoriche*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 37. Come si dirà nel proseguo, la giurisprudenza, sia comunitaria che nazionale, ritiene presente nel nostro ordinamento un generale principi antiabuso che trova fondamento, a secondo della tesi seguita, o nelle norme sovranazionali di origine comunitaria o nei principi costituzionali.

⁸ L'ordinamento tedesco, invece, contiene una clausola generale antielusiva dal 1919. Come osserva F. Tesauro, cit., 687 "La Reichsabgabenordnung conteneva due clausole antielusive: una riguardava l'interpretazione economica della legge tributaria (a fini antielusivi), l'altra era una clausola generale espressamente antielusiva". Cfr. anche A. Hensel, Diritto tributario, trad. it., Milano, 1956, 142. "Nel 1934 fu emanata una legge di riforma tributaria (Steueranpassungsgesetz) che riaffermava il principio dell'interpretazione della legge tributaria secondo il suo contenuto economico, aggiungendo che essa dovesse essere interpretata anche secondo la 'concezione popolare' (oltre che secondo la concezione nazista del mondo). Nel 1977 è stata riformulata l'Abgabenordnung, ma non è stata più riprodotta la norma sull'interpretazione economica delle leggi tributarie".

⁹ Legge 11 marzo 2014, n. 23.

¹⁰ Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011, 114. Un tentativo di contrasto al fenomeno elusivo adoperando mezzi civilistici è stato l'utilizzo dell'art. 1344 cod. civ. che prevede la nullità del contratto per illiceità della causa. Vedi F. Tesauro, *cit.*, 241, che fa notare che per il dettato dell'articolo 1344 è nullo il contratto che costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa e si ritiene che le norme imperative prese in considerazione dalla norma in esame sono le norme civilistiche c.d. proibitive, le norme che vietano il compimento di determinati negozi. "Sono le norme civilistiche che stabiliscano se un negozio possa essere o non possa essere stipulato; le norme fiscali operano su di un altro piano, disciplinano esclusivamente le conseguenze fiscali dei contratti (assunti come dati di fatto, non da esse disciplinati). Perciò le norme tributarie non sono comprese tra le norme imperative cui si riferisce l'art.1344 e l'aggiramento di norme fiscali non rende illecita la causa del negozio". Anche se la giurisprudenza sul punto ha avuto in passato posizioni contrastanti.

La categoria dell'elusione fa la sua prima comparsa nel diritto tributario italiano nell'ambito dell'imposta di registro dove l'elusione veniva contrastata mediante la riqualificazione del negozio registrato¹¹.

Nell'ordinamento tributario italiano sono oggi rinvenibili norme antielusive analitiche, norme di tipo correttivo e una clausola c.d. semigenerale, l'art. 37 bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

In primis ci soffermeremo su quest'ultima norma evidenziando la sua rilevanza riguardo ai possibili risvolti penali dell'elusione fiscale.

-

¹¹ F. Tesauro, *L'abuso nel diritto tributario italiano*, in atti del convegno "*L'abuso del diritto fra* "diritto" e "abuso", Fondazione Antonio Uckmar, pag. 279. L'autore ricorda uno dei primi casi giurisprudenziali in materia dove veniva dato rilievo al collegamento negoziale e al risultato finale di una data operazione cioè alla rilevanza giuridico-fiscale del risultato finale di più contratti, traguardo giurisprudenziale ormai acquisito nel diritto vivente: "Il caso è quello della donazione di buoni del tesoro da un genitore al figlio, seguita dalla cessione onerosa di un immobile, sempre dal padre al figlio, il cui prezzo era pagato mediante retrocessione dei buoni del tesoro (dal figlio al padre). In tal modo, il trasferimento dell'immobile era assoggettato all'imposta di registro, e non alla (più onerosa) imposta sulle donazioni (e successioni). La Corte d'appello ambrosiana, nel 1976, aveva tenuto fermo il concetto tradizionale, per il quale l'imposta deve essere applicata agli effetti giuridici dei singoli atti, con la conclusione che la donazione dei buoni del tesoro non era soggetta ad imposta (perché avente per oggetto dei buoni del tesoro), e la cessione del terreno era qualifica e tassata come vendita, o permuta, non come donazione. La Cassazione ribaltò il verdetto della Corte milanese."

2.2 ART. 37 BIS D.P.R. N. 600 DEL 1973.

Si può ritenere che, prima dell'introduzione della suddetta fattispecie e dell'antecedente normativo che quest'ultima va a modificare, l'articolo 10 della legge n. 408 del 1990¹², erano presenti nel nostro ordinamento solo una molteplicità di strumenti normativi di contrasto specifici ma mancasse un riferimento normativo che permettesse di definire elusivo un comportamento non espressamente qualificato come tale dal legislatore.

L'art. 37 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevede che "1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione."¹³

¹² Per comodità del lettore, se ne riporta il testo: "1. E' consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere ai fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenuto e comunque i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta. 2. Le imposte corrispondenti agli imponibili accertati dagli uffici in applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 ed i relativi interessi sono iscritti a ruolo a titolo provvisorio ai sensi e nella misura prevista dal secondo comma dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo le decisioni della commissione tributaria di primo grado ovvero decorso un anno dalla presentazione del ricorso se alla scadenza di tale termine la commissione non ha ancora emesso la propria decisione. 3. Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale deliberate da tutti i soggetti interessati entro il 30 ottobre 1990".

¹³ Per chiarezza si riporta il testo completo dell'art. 37 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: "1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. 2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione. 3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni: a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni

Dall'analisi della norma autorevole dottrina¹⁴ ritiene che si è in presenza di una fattispecie elusiva se sussistono congiuntamente tre condizioni, due positive e una negativa. La prima condizione è che il contribuente abbia conseguito un vantaggio fiscale altrimenti indebito o tramite una riduzione d'imposta o per un rimborso. La seconda condizione postula che il comportamento del contribuente abbia permesso

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 decreto legislativo30 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 e i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. f bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi. f ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26 quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea. f quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale. 4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2. 5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2. 6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale. 7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure. 8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma.

¹⁴ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, cit.,* 249.

l'aggiramento di un obbligo o divieto fiscale. La terza e ultima condizione è quella negativa e si sostanzia nell'assenza di valide ragioni economiche dell'operazione posta in essere.

Imprescindibile risulta la sussistenza del requisito dell'ottenimento di un risparmio d'imposta da parte del contribuente. In mancanza non si configurerebbe l'elusione delineando tale requisito l'essenza stessa dell'elusione fiscale. Per verificare se l'operazione effettuata dal contribuente sia o meno elusiva è necessario effettuare un confronto fra il comportamento tacciato di elusione e il comportamento che si ritiene eluso e corrispondente ad un astratto modello standard¹⁵. Se il contribuente discostandosi dal comportamento fisiologico si è avvantaggiato di un regime fiscale che gli ha permesso di ottenere un vantaggio in termini d'imposta, si potrà ritenere realizzato il primo requisito. Diversamente non si configura l'elusione se dal confronto risulti che le due alternative, che il contribuente aveva a disposizione, sono fiscalmente equivalenti. Nel caso non si sia conseguito un vantaggio fiscale non sarà necessario verificare se vi sia stato l'aggiramento di una norma imperativa o se il percorso seguito dal contribuente sia coerente o anomalo rispetto agli interessi perseguiti, né tanto meno la presenza di valide ragioni economiche a fondamento dell'operazione eseguita.¹⁶

Il secondo requisito consiste nel verificare che il vantaggio fiscale così ottenuto si sostanzi in un risparmio indebito e perciò elusivo e non in un legittimo risparmio d'imposta. La presenza di un vantaggio fiscale conseguito senza l'aggiramento di obblighi e divieti si configura come lecito risparmio d'imposta. Si ritiene che non vi sia aggiramento quando il contribuente si limita a scegliere fra due alternative che

¹⁵ Vedi anche Relazione ministeriale allo Schema di decreto del 12 settembre 1997 (D.L.gs. 358/1997) dove si legge che "il controllo sull'elusività di un comportamento deve avvenire mediante un confronto oggettivo fra regimi fiscali, quello previsto dalla norma elusa e quello che il contribuente ha effettivamente applicato, dandosi per implicita la maggiore onerosità del primo rispetto al secondo".

¹⁶ Risoluzione n. 106/E 151220 del 7 luglio 2000 e Risoluzione 200/E del 29 settembre 2000. L'Amministrazione finanziaria riconosce che se non sono presenti reali vantaggi fiscali che possano essere disconosciuti, la fattispecie non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 37 *bis* del D.P.R. n. 600 del 1973. Ed è stata riconosciuta la legittimità delle operazioni quando si sia in presenza di una non rilevante presenza dei vantaggi stessi.

l'ordinamento in modo fisiologico e stritturale gli ha messo a disposizione.

Costituisce elusione solo il risparmio d'imposta che l'ordinamento non consente perché contrario al principio costituzionale della capacità contributiva¹⁷

Sempre dal primo comma dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 si deduce che in vantaggio fiscale risulta indebito quando l'operazione risulti "diretta ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario". Risulterà aggirato l'obbligo fiscale quando il contribuente segue un comportamento anomalo che al confronto col modello c.d. standard, cioè l'operazione economicamente fisiologica, risulti contrastante sia con la *ratio* che con lettera delle norme impositive. Risulta meno chiaro il concetto di aggiramento di un divieto che si ritiene debba essere inteso come aggiramento di norme fiscali che escludono un effetto favorevole, quali le norme fiscali agevolative che limitano la deducibilità dei costi¹⁸.

Dunque, anche in presenza di un vantaggio fiscale e di un comportamento non supportato da valide ragioni economiche, non si configurerà elusione senza l'aggiramento degli obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario. Ragionando diversamente, si fa notare¹⁹, sarebbe da considerarsi preclusa qualsiasi forma di risparmio d'imposta e si dovrebbe "accettare la soluzione secondo cui è obbligatorio servirsi della soluzione fiscalmente più onerosa, salvo che si abbiano valide ragioni economiche per fare diversamente".

¹⁷ Relazione ministeriale allo "Schema di decreto del 12 settembre 1997" (D.Lgs. 358/1997).

¹⁸ Così F. Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, cit., 249 che osserva che "..il diritto tributario non contiene divieti in senso proprio. Il diritto tributario non regola comportamenti che appartengono alla sfera dell'autonomia privata; non li autorizza né li vieta. In realtà, qui il termine divieto, in quanto riferito alle norme tributarie, è da intendersi in senso debole".

¹⁹ R. Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario*, Ipsoa, 2011, 322. Vedi anche Stevanato, *Ancora un accusa di elusione senza aggiramento dello spirito della legge*, in Corr. Trib., 9/2011, 673, a chiarificazione si fa il seguente esempio: si ipotizzi che i soci di una società del Nord Italia, al solo fine di beneficiare di un'agevolazione fiscale a favore del Mezzogiorno ed in assenza di qualsivoglia altra ragione economica, decidano di realizzare per scissione una nuova società da collocarsi al Sud Italia e qui verrà trasferita l'attività industriale; questo è un'operazione rientrante nell'ambito di applicazione del art. 37 *bis* D.P.R. n. 600 del 1973, in quanto espressamente contemplata dal suo terzo comma, ed è posta in essere al solo fine di conseguire un risparmio d'imposta (in quanto usufruisce di un'agevolazione fiscale) senza altre valide ragioni economiche a suo fondamento. In tal caso non si è al cospetto di una fattispecie elusiva perché manca l'aggiramento di obblighi e divieti. In tal caso, ci si limita a realizzare il presupposto richiesto (la costituzione di un'attività produttiva al Sud Italia) al fine di usufruire dell'agevolazione. Diversamente si concluderebbe applicando una errata uguaglianza fra elusione e assenza di ragioni economiche.

Il terzo requisito è un elemento negativo che dispone che l'operazione economica attuata da contribuente, realizzando vantaggi fiscali indebiti grazie all'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, non sia sorretta da "valide ragioni economiche" 20. Il comportamento attuato dal contribuente, per essere classificato come lecito e rientrante in un legittimo risparmio d'imposta, deve essere sostenuto, in modo "essenziale", da ragioni extrafiscali. Se sussistono valide ragioni economiche, l'illecito di elusione non si perfeziona anche se la condotta si presenta economicamente elusiva e l'elusione rientra nel lecito agire del contribuente mancando uno degli elementi previsti dalla norma. In caso di valide ragioni economiche a sostegno dell'operazione, l'operazione elusiva e quella elusa sono solo apparentemente simili, in realtà accompagnano a risultati economici e giuridici diversi che né giustificano la diversa tassazione²¹. In tal caso il percorso negoziale utilizzato si dimostra coerente con i diversi interessi extrafiscali perseguiti dal contribuente²².

Pertanto, si deve valutare se, anche se non si sarebbe ottenuto il vantaggio fiscale, l'operazione sarebbe stata posta in essere comunque basandosi su ragioni economiche extrafiscali. Ci si troverà difronte un'operazione economica basata su valide ragioni ex art. 37 *bis* D.P.R. n. 600 del 1973 quando un operatore diligente, posto nelle medesime condizioni del contribuente al momento del compimento

•

²⁰ In riferimento alle operazioni straordinarie, l'esigenza del requisito delle valide ragioni economiche è stato inizialmente dettata dall'art. 11 della Direttiva del Consiglio delle Comunità Europee del 23 luglio 1990, n. 434, a livello intracomunitario. Dove si legge: "1- Uno Stato membro può rifiutare di applicare in tutto o in parte le disposizioni dei titoli II, III, e IV, o revocare il beneficio qualora risulti che l'operazione di fusione, di scissione, di conferimento di attivo o scambio di azioni: a) ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale; il fatto che una delle operazioni di cui all'art. 1 non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può consentire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali; omissis..."

²¹ Falsitta, L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali, in Corriere Tributario, 2009, 403.

²² Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Giuffrè Editore, 2007, 245.

dell'operazione, avrebbe realizzato la medesima a prescindere dall'ottenimento del risparmio fiscale²³

Si ritiene²⁴ che rientrano nell'ambito dell'elusione fiscale sia gli schemi elusivi da cui non derivi alcun risultato economico apprezzabile sia le manovre elusive che, anche se non prive di ragioni economiche, non sarebbero state poste in essere in quanto il loro fine si sostanzia essenzialmente nel raggiungimento di una riduzione d'imposta. Anche la giurisprudenza ha affermato che devono essere considerate prive di ragioni economiche le operazioni nelle quali le motivazioni fiscali sono prevalenti su quelle extrafiscali nonostante sussistano ragioni imprenditoriali ulteriori ma secondarie²⁵.

In alcuni casi, nella prassi la verifica della presenza di valide ragioni economiche è stata basata sul raffronto fra il fine perseguito e il percorso negoziale utilizzato e si è concentrata l'attenzione sull'abnormità dell'operazione attuata più che sul risultato conseguito. Sono state qualificate elusive le operazioni prive di una evidente

.

²³ Chinellato, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Cedam, Padova, 2007, 408. Cfr. Tabellini, *Il progetto governativo antielusione*, in Bollettino tributario, 1997, 1061 che ritiene che, oltre che verificare la convenienza economica oggettiva, sia necessaria un analisi in senso soggettivo, investigando le motivazioni che hanno sorretto il contribuente ad agire e attuare quella determinata operazione. Vedi anche Zizzo, *La nozione di elusione nella clausola generale*, in Corr. Trib., 2006, 3087 che osserva che deve essere dato un significato amplio alla nozione di ragioni economiche facendo l'esempio delle operazioni societarie rientrerebbero nella suddetta nozione non solo gli interessi della società ma anche quelli dei soci e dei soggetti che con essa hanno rapporti.

²⁴ F. Tesauro, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Diritto e pratica tributaria*, Cedam, 2012, 688. L'Autore cita come esempio significativo di un comportamento elusivo in toto privo di ragioni economiche quello delle c.d. esportazioni ad U, dove "al fine di usufruire della restituzione dei dazi doganali per l'esportazione di prodotti agricoli, le merci vengono consegnate al destinatario estero e immediatamente restituite, senza nessuna utilizzazione, all'esportatore". Vedi CGCE, 14 dicembre 2000, in causa C-110/99, *Emsland – Starke GmbH*. Sempre dello stesso Autore è un esempio di operazione in cui sono presenti sia ragioni di vantaggio fiscale che ragioni economiche extra fiscali ma non essenziali. E' il caso della nota sentenza CGCE (Grande sezione), 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, dove si disconosce il diritto di detrazione dall'iva quando lo scopo essenziale dell'operazione è di ottenere un vantaggio fiscale, in quanto "vengono poste in essere operazioni che, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della Sesta Direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurano un vantaggio fiscale la cui concessione è contraria all'obbiettivo perseguito da quelle disposizioni ed hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale".

²⁵ Cass., sentenza n. 25374/2008.

coerenza fra gli interessi che si dichiarava di voler perseguire e la strumentazione negoziale utilizzata a tal fine²⁶.

La norma in commento prevede che le ragioni economiche debbano essere "valide". Si è discusso sul significato da dare al termine e, mentre da una parte si ritiene che deve essere considerato quale rafforzativo del termine "ragioni", altra opinione ritiene che debba essere attribuito la locuzione un significato tecnicogiuridico. Nella Relazione Ministeriale allo schema di decreto 27 si legge che "l'espressione valide ragioni economiche non sottintende una validità giuridica, che in questo contesto non avrebbe senso, ma un apprezzamento economicogestionale". Ma si osserva che sia preferibile assegnare al termine "economiche" un significato più ampio, non limitato al solo ambito "economico-gestionale", in modo da poter prendere in considerazione gli interessi che possono motivare le scelte di svariate categorie di soggetti, autori dei comportamenti²⁸.

Come già detto, l'art. 37 *bis* D.P.R. 600 del 1973, anche se alcuni ritengono che racchiuda un principio di carattere generale, è comunemente considerato norma semigenerale, in quando la sua portata applicativa è delimitata dall'elenco di operazioni elencate nel suo terzo comma.

Elencandone alcune a titolo esemplificativo, rientrano nell'ambito di applicazione della suddetta norma: trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzione ai soci di somme del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; cessioni di crediti; cessioni di eccedenze d'imposta; fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni realizzate tra società di stati

²⁶ Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, sezione I, n. 41 del 9 marzo 2006. Vedi anche Parere del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 21 del 21 dicembre 2005 dove si legge che "può escludersi elusione d'imposta in quanto siano realizzate situazioni giuridico-economiche propriamente riconducibili alle finalità tipiche dell'operazione prescelta".

²⁷ Relazione ministeriale allo "Schema di decreto del 12 settembre 1997" (D.Lgs. 358/1997).

²⁸ Parere del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 1 del 19 gennaio 2005; Parere del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 6 del 11 maggio 2005; Parere del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 40 del 14 ottobre 2005. Seguendo la suddetta linea interpretativa si sono considerate "ragioni economicamente valide", ad esempio, quelle di limitare il rischio d'impresa, di appianare conflitti familiari e l'esigenza di realizzare il ricambio generazionale alla guida dell'attività artigiana.

membri dell'Unione Europea, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società ²⁹. Le operazioni elencate nel 3 comma costituiscono un'elencazione tassativa e definiscono l'ambito di applicazione della norma e, perciò, le fattispecie che possono essere indagate dal fisco per verificarne l'elusività. Tale elencazione è stata oggetto di numerose integrazioni legislative, le quali hanno contribuito ad allargare considerevolmente il campo di applicazione della disciplina³⁰.

Data la delicatezza della materia regolata, il legislatore ha previsto un procedimento diretto a rafforzare le garanzie del contribuente, consentendogli un'ampia difesa di fronte alle pretese erariali, anche preventiva rispetto all'emissione dell'avviso di accertamento.

L'avviso di accertamento non può essere emesso se prima non siano stati chiesti al contribuente chiarimenti in ordine all'operazione in oggetto e deve contenere i motivi per cui si reputa applicabile la disciplina antielusiva, prendendo in considerazione le giustificazioni fornite dal contribuente e i motivi per cui non si ritengono valide.

La richiesta di chiarimenti rivolta dal Fisco al contribuente non costituisce un'inversione dell'onere della prova. Le giustificazioni fornite dal contribuente non esonerano l'Amministrazione Finanziaria dal dovere di provare la sussistenza del

Le altre operazioni ricomprese nella norma riguardano: operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi; pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26 quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea; 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.

³⁰ Proprio questo continuo ampliamento dell'ambito di applicazione della disciplina prevista dall'art. 37 *bis* D.P.R. n. 600 del 1973, ha fatto ritenere a parte della dottrina che l'elencazione del terzo comma non fosse tassativa. Cfr. G. Falsitta, Corso istituzionale di diritto tributario, Cedam, Milano, 2014, 108. Contra P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2007, 227. Cfr. anche Comm. Trib. Prov. di Venezia, del 20 settembre 2007 e Comm. Trib. Prov. di Milano del 7 aprile 2009.

comportamento elusivo e dal dimostrare che operazione attuata dal contribuente sia diretta "ad aggirare obblighi e divieti e a conseguire un vantaggio indebito". Mentre grava su contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza delle valide ragioni economiche³¹.

Si ritiene³² che tale avviso di accertamento non sia un sia un normale, comune, atto impositivo che determina l'imposta direttamente collegata dalla legge alla fattispecie realizzata. Si tratterebbe di particolari avvisi che applicano la norma che il contribuente ha aggirato, la norma elusa.

Sempre a tutela del contribuente, l'art. 37 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 prevede la possibilità di chiedere la disapplicazione delle norme antielusive specifiche mediante istanza indirizzata al Direttore Regionale delle Entrate competente per territorio, ove il contribuente dimostri che gli effetti elusivi contrastati attraverso le norme di cui si chiede la disapplicazione non potevano, nella concreta fattispecie, verificarsi. La possibilità di una disapplicazione delle norme antielusive è importante e necessaria in quanto nel nostro ordinamento sono state introdotte una pluralità di norme sostanziali, con lo scopo di limitare comportamenti elusivi. La normativa antielusiva, a causa della sua inevitabile imprecisione, provoca indebite penalizzazioni per comportamenti che non hanno nulla di elusivo. Se le norme antielusive devono essere applicate quando il contribuente le manipola per ottenere vantaggi indebiti, occorre che siano disapplicate quando questo non si verifichi, evitando così penalizzazioni altrettanto indebite.

³¹ Cass., 24 aprile 2002, n. 10802.

³² F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 254.

2.3 L'ABUSO DEL DIRITTO TRIBUTARIO

Si afferma spesso che le espressioni "elusione fiscale" ed "abuso del diritto" costituiscano un endiadi. Si discute in dottrina se ciò sia corretto o meno ma, a prescindere dalle diverse opinioni a riguardo, è certo che si tratti fenomeni strettamente connessi. Possono essere ritenuti due facce della stessa medaglia, ponendosi entrambi in contrasto all'interesse fiscale e i principi costituzionali che dietro quest'ultimo si celano, quali quello di uguaglianza e quello di capacità contributiva³³.

Si rientra nell'ambito della fattispecie dell'abuso del diritto quando un soggetto, il contribuente, pur esercitando un diritto espressamente riconosciutoli dall'ordinamento, non persegue un fine meritevole di tutela e miri a conseguire un obiettivo ad esso contrario.

In tal caso, il diritto in via astratta e generale riconosciuto e tutelato dall'ordinamento, disattende le finalità che lo giustificano e determina una situazione che l'ordinamento non dovrebbe tollerare³⁴.

Il diritto soggettivo rappresenta una spazio di libertà e non di arbitrio e i suoi confini sono rappresentati dall'interesse al cui soddisfacimento è stato attribuito, che è riconosciuto e tutelato dall'ordinamento; al di fuori di tali confini, quando si perseguono interessi diversi da quelli tutelati, l'azione del soggetto non rappresenta più un esercizio del diritto, bensì un suo abuso³⁵.

_

³³ Vedi Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., 287, ritiene che in ambito tributario "se si vuole parlare di abuso del diritto a proposito dell'elusione, non si deve fare riferimento al diritto soggettivo, bensì al diritto oggettivo, cioè al raggiungimento, mediante stratagemmi giuridici formalmente leciti, di un obiettivo che l'ordinamento normalmente vieta"

³⁴ Deotto, *L'abuso del diritto non va confuso con l'evasione né con il legittimo risparmio d'imposta,* in Corriere tributario 12/2013, 951.

³⁵ Vitale, *L'abuso del diritto quale nuovo principio antielusione dell'ordinamento tributario,* in Il fisco 44/2008, 7901.

Si afferma che la norma giuridica quando riconosce l'esercizio di un diritto "implicitamente definisce anche la possibilità di abusare del diritto stesso, perché laddove finisce il diritto, inizia l'abuso"³⁶;

Il concetto di abuso del diritto nasce in ambito civilistico, con la giurisprudenza e la dottrina francese della seconda metà dell'Ottocento, in materia di diritto di proprietà.

Come già detto, molti paesi europei, soprattutto negli ultimi anni, hanno codificato tale principio. Nell'ordinamento italiano il principio di abuso del diritto compare per la prima volta nel progetto del Codice italo-francese delle obbligazioni, in base al quale era "tenuto al risarcimento colui che avesse cagionato danno ad altri, eccedendo, nell'esercizio del proprio diritto, i limiti posti dalla buona fede o dallo scopo per cui quel diritto gli era stato riconosciuto".

Tale previsione non viene inserita nel codice civile del 1942, né diversa norma che contrasti in maniera generalizzata l'abuso del diritto. Per molto tempo tale principio è stato considerato un concetto di natura etico-sociale, difficilmente trasportabile in una norma giuridica, e per quanto l'abuso delle norme di legge veniva considerato un comportamento riprovevole sul piano sociale si è ritenuto opportuno non contrastarlo su quello giuridico. Ciò nella considerazione che la nozione di abuso fosse difficilmente inquadrabile nel diritto positivo, considerata la difficoltà nel prevedere *ex ante* le modalità attraverso le quali può essere attuata la condotta abusiva e nel delineare una nozione omnicomprensiva che non lasci fuori dal suo perimetro alcune fattispecie³⁷, unitamente al tradizionale timore di attribuire eccessiva discrezionalità all'organo di controllo amministrativo prima e all'organo giurisdizionale in seconda battuta, con conseguenze in tema di certezza del diritto.

-

³⁶ Deotto, *L'abuso non va confuso con l'evasione né con il legittimo risparmio d'imposta*, cit., 951. In tal senso Tesauro, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, cit., 683. L'Autore ritiene che quando un individuo, con la sua azione, oltrepassa i limiti entro i quali deve essere contenuto l'esercizio del diritto, abusa dello stesso.

³⁷ Vitale, *L'abuso del diritto quale nuovo principio antielusione dell'ordinamento tributario,* in Il fisco 44/2008, 7901. L'autore avverte del pericolo di lasciare escluse alcune fattispecie dal perimetro di un'eventuale norma antiabuso di nuova introduzione.

In questo modo il legislatore italiano ha operato una scelta diametralmente opposta rispetto a quella rinvenibile in altri ordinamenti, in particolare in quello tedesco e svizzero. Il legislatore tedesco ha infatti codificato il principio secondo cui "l'esercizio del diritto è inammissibile se può avere il solo scopo di provocare danno ad altri"; il Codice civile svizzero sancisce invece che "il manifesto abuso del proprio diritto non è protetto dalla legge".

Il legislatore del 1942, ad un principio antiabuso di carattere generale, preferì singole norme che permettessero di contrastare i comportamenti abusivi con riferimento a specifiche fattispecie, quali, all'interno del Codice civile, l'articolo 833 sugli "atti di emulazione", l'articolo 1175 sul "comportamento secondo correttezza", l'articolo 1375 in tema di "esecuzione in buona fede"38;

Come su esposto, la giurisprudenza in un primo momento ha contrastato i comportamenti posti in essere dai contribuenti al fine di conseguire vantaggi indebiti con l'ausilio degli strumenti civilistici, con particolare riferimento alle nullità contrattuali. Anche dall'osservazione della positiva esperienza di ordinamenti stranieri, primo fra tutti quello tedesco, nonché dall'orientamento assunto della Corte di Giustizia, prende spunto il successivo ricorso giurisprudenziale alla figura dell'abuso del diritto, in funzione antielusiva.

L'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario.

Secondo le pronunce della Corte di Giustizia il divieto di abuso del diritto costituisce un principio generale immanente nell'ordinamento comunitario, attinente la sua corretta interpretazione ed applicazione" ³⁹ che vieta che si possa avvalere fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario. L'applicazione della normativa comunitaria non può legittimare i comportamenti abusivi degli operatori

³⁸ Vedi Circolare IRDCEC n. 13/R del 6 febbraio 2010, "L'abuso del diritto quale principio antielusione tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario", dove si evidenzia che in questo modo sono state previste forme di tutela non più limitate a quei comportamenti che contrastano con lo scopo del diritto, ma anche a quei comportamenti che risultano in contrasto con i doveri contrattuali di correttezza e buona fede, con conseguente ampliamento dei mezzi di tutela riconosciuti.

³⁹ Corte di Giustizia, sentenza 14 dicembre 2000, C-110/99, Emsland-Starke.

economici, vale a dire operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario⁴⁰.

Nonostante il principio in questione è contenuto e affermato in diverse direttive comunitarie, nelle sue pronunce la Corte ritiene che la clausola antiabuso costituisca un principio immanente, che trova espressione in una norma non scritta, finalizzata a tutelare la legalità del mercato interno ponendo dei limiti alle libertà individuali ed all'autonomia privata.

La Corte di Giustizia ha applicato il principio dell'abuso del diritto comunitario per contrastare due diverse tipologie di pratiche abusive: i comportamenti finalizzati a sfruttare le norme comunitarie per sottrarsi alle norme interne e il diretto aggiramento delle norme del Trattato al fine di conseguire vantaggi che contrastano con gli obiettivi perseguiti dalla normativa comunitaria.

Importanti passaggi nell'elaborazione giurisprudenziale dell'abuso del diritto, in sede comunitaria, sono contenuti nelle note sentenze Halifax (in causa C-255/02), Cadbury-Schweppes (in causa C-196/04), e Kofoed (in causa C-321/05).

La sentenza Halifax rappresenta il leading case della giurisprudenza comunitaria, poiché si tratta della pronuncia attraverso la quale la Corte di Giustizia è giunta a formulare la prima definizione compiuta di pratica abusiva⁴¹.

40 CGCE, in causa C-367/96 Kefalas, C-373/97 Diamantis, C-255/02 Halifax, C-32/03 Fini H.. Cfr. le pronuncie CGCE, in causa C-125/76 Cremer, C-8/92 General Milk Products, C-110/99 Emsland-Starke. L'esistenza di un principio di "divieto di abuso del diritto" operante in ambito comunitario, anche in materia tributaria, è ravvisabile in diverse Direttive comunitarie; tra tutte, la Direttiva n. 90/434/CEE in materia di riorganizzazioni societarie [articolo 11, n. 1, lett. a)], Direttiva n. 90/435/CEE, cosiddetta "Direttiva madre-figlia" [articolo 1, par. 2], Direttiva n. 2003/49/CE in materia di tassazione di interessi e royalties [articolo 5].

⁴¹ Corte di Giustizia, sentenza 21 febbraio 2006, C-255/02, Halifax. Una delle prime definizioni della nozione di abuso del diritto viene data dalla Corte di giustizia è contenuta nella sentenza Emsland-Stärke, in causa C-110/99, avente ad oggetto i rimborsi sulle esportazioni nell'ambito della politica agricola comune della Comunità europea. Si tratta di un caso di utilizzo del classico schema "ad U", consistente nella pratica che le merci, inizialmente esportate in uno Stato extra Unione Europea, venivano successivamente reimportate nella Comunità, al solo scopo di beneficiare delle restituzioni previste per le esportazioni di prodotti agricoli. La sentenza prende il nome dall'istituto bancario

inglese che realizzava principalmente operazioni esenti da imposta sul valore aggiunto; all'epoca dei fatti essa poteva detrarre meno del 5% dell'IVA pagata a monte. Halifax aveva in progetto la costruzione di alcuni call-centers: a causa del meccanismo del pro-rata, l'operazione in questione

La pronuncia statuisce su materia oggetto di politica fiscale comune, l'imposta sul valore aggiunto, uno dei c.d. tributi armonizzati⁴². Il caso al vaglio della Corte riguardava una serie di operazioni collegate fra loro, poste in essere da diversi soggetti al fine di fruire di vantaggi fiscali altrimenti non conseguibili.

La Corte ha esaminato la compatibilità di siffatta operazione con la normativa comunitaria relativa all'imposta sul valore aggiunto.

La Corte di Giustizia ha ritenuto che le operazioni economiche sottoposte al suo vaglio erano solo un espediente finalizzato a consentire la piena detrazione dell'IVA da parte del gruppo. La Corte ha negato, sulla base di una valida interpretazione della sesta direttiva, il diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte nell'ipotesi in cui le operazioni che hanno fatto sorgere il diritto si sostanzino in un comportamento abusivo. La Corte riconosce in capo al soggetto passivo il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari più idonea a permettergli di contenere il proprio carico fiscale ma, nonostante ciò, ritiene che si configuri abuso del diritto quando "nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta Direttiva e della legislazione nazionale che la traspone procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni. Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale. Il divieto di comportamenti abusivi non vale

í

avrebbe comportato una bassa percentuale di recupero dell'IVA assolta sugli acquisti, se fosse stata messa in atto dalla società stessa. Vennero così costituite tre società interamente controllate da Halifax, (Leeds Development, County e Halifax Property Investments Ltd), tutte con distinte partite IVA e che, nel caso specifico delle operazioni contestate, potevano detrarre l'IVA assolta sugli acquisti. La costituzione delle società avvenne al solo scopo di far gravare su di esse gli acquisti che, altrimenti, avrebbero dovuto essere effettuati da Halifax. In altri termini, le controllate non costituivano effettive entità produttive o commerciali, bensì costruzioni puramente artificiali. Sul punto vedi Circolare IRDCEC n. 13/R del 6 febbraio 2010, "L'abuso del diritto quale principio antielusione tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario".

⁴² L'interpretazione delle norme aventi ad oggetto detta imposta rientra nelle competenze della Corte di Giustizia, poiché ai singoli Stati membri spetta il semplice recepimento delle direttive nell'ordinamento interno.

più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di un vantaggio fiscale"⁴³.

La giurisprudenza comunitaria ritiene necessario collegare l'abuso allo "sviamento dallo spirito della legge", escludendo che una semplice condotta che abbia per obiettivo la riduzione del carico fiscale possa rientrare tout court nell'ambito di applicazione delle fattispecie antiabuso. La Corte si sofferma anche sullo scopo di conseguire un risparmio d'imposta e ritiene che non sia necessario che lo scopo di conseguire un risparmio d'imposta si configuri esclusivo, ma che sia sufficiente e necessario che il risparmio fiscale sia l'obiettivo essenziale dell'operazione economica adottata.

Da tali osservazioni si deduce che, in tutti i casi in cui il contribuente, tra più percorsi alternativi per il raggiungimento di uno scopo, abbia prescelto quello fiscalmente meno oneroso, occorrerà verificare se tale comportamento violi lo spirito della norma fiscale, in quanto contrario ai suoi principi e alla sua *ratio* e non si potrà automaticamente qualificare la sua condotta come abusiva.

Con altra pronuncia la Corte di Giustizia torna sull'argomento in tema di abuso del diritto con riferimento al principio fondamentale nell'ordinamento comunitario rappresentato dalla "libertà di stabilimento". Si afferma che non costituisce abuso della libertà di stabilimento la scelta di collocare una società controllata in uno Stato membro piuttosto che in un altro, anche se attuata al solo fine di beneficiare di un trattamento fiscale più favorevole, ma la società in questione deve svolgere effettivamente attività industriale o commerciale e non costituire una costruzione di puro artificio. Si afferma, dunque, la libertà del contribuente di scegliere

⁴³ Vedi G. Palumbo, *Elusione fiscale e abuso del diritto. L'aggiramento degli obblighi impositivi tra legittimo risparmio ed evasione fiscale*, Cesi Multimedia, 2012, Milano, p. m30. Dove si ritiene che "l'affermazione da parte dei giudici comunitari di una generale clausola antiabuso immanente nel sistema della sesta direttiva che consente di perseguire determinati comportamenti dei contribuenti al fine di combattere frodi e abusi, faceva si che la stessa integrasse il contenuto della direttiva medesima e risultasse, quindi, anch'essa direttamente applicabile negli ordinamenti nazionali". Inoltre, riguardo agli effetti dell'abuso del diritto, si nota che la Corte di Giustizia ha affermato che l'elusione in se non indide sulla qualificazione dell'operazione ai fini IVA, né sulla qualificazione giuridica del contratto in essere tra le parti come interposizione, ma si riflette sul trattamento fiscale dell'operazione medesima.

liberamente, fra più percorsi alternativi, quello che gli permette di minimizzare il carico fiscale, ma con il limite delle operazioni che si sostanzino in costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere l'imposta dovuta⁴⁴.

Nel caso in esame, la giurisprudenza comunitaria individua una costruzione di puro artificio nella mancanza di una adeguata dotazione di personale, locali ed apparecchiature in relazione alle funzioni che la società è chiamata a svolgere.

Per poter qualificare un'operazione come abusiva bisogna riscontrare due elementi: lo sviamento della normativa comunitaria dalla sua finalità tipica, nonostante la formale osservanza delle disposizioni, e l'obiettivo principale del conseguimento di un risparmio d'imposta, il cui ottenimento costituisce lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta nonostante l'eventuale ricorrenza di ulteriori obiettivi economici ispirati, ad esempio, da considerazioni di marketing, di organizzazione, di garanzia⁴⁵.

Per valutare se le operazioni possano essere considerate come rientranti in una pratica abusiva, il giudice nazionale deve anzitutto verificare se il risultato perseguito sia un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe in contrasto con uno o più obiettivi della sesta direttiva e, successivamente, se abbia costituito lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta. Il giudice nazionale, nell'ambito della valutazione che gli compete, può prendere in considerazione il carattere puramente fittizio delle operazioni nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti, essendo tali elementi idonei a provare che l'ottenimento del vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale perseguito nonostante

⁴⁴ CGCE, 12 settembre 2006, in causa C-196/04, *Cadbury-Schweppes*. Vedi Beghin, *L'abuso del diritto nelle operazioni internazionali*, in Corriere tributario 12/2010, 957. La sentenza *Cadbury-Schweppes* statuisce nell'ambito delle imposte dirette, materia che rientra nella piena competenza dei singoli Stati, i quali devono esercitare i loro poteri nel rispetto del diritto comunitario. Riguarda una controversia avente ad oggetto tributi non armonizzati ma tratta un caso di operazioni "transfrontaliere", ovvero che si realizzavano tra diversi Stati membri (nello specifico, una società inglese che aveva collocato una controllata in Irlanda): pertanto non si pone il problema dell'ingerenza della Corte di Giustizia in materie di competenza dei singoli Stati. Inoltro si fa notare che in tale sentenza sembra richiedersi che l'operazione abbia come scopo *esclusivo* quello di eludere la norma impositiva.

⁴⁵CGCE, 21 febbraio 2008, in causa C-425/06, Part Service.

l'esistenza eventuale, per altro verso, di obiettivi economici ispirati da considerazioni, ad esempio, di marketing, di organizzazione e di garanzia⁴⁶.

Negli anni la Corte ribadisce e sviluppa il suo orientamento fornendo indicazioni al giudice nazionale, cui è demandato il compito di accertare la natura abusiva dell'operazione da cui scaturisce il risparmio di imposta, in merito agli elementi che possono assumere rilievo ai fini di tale accertamento, e ciò con particolare riguardo alle ipotesi in cui l'operazione controversa si sostanzi in un insieme di prestazioni formalmente indipendenti, ma suscettibili di essere unitariamente considerate⁴⁷.

Ai fini della sussistenza di un abuso vietato dal diritto comunitario, è necessario in primo luogo accertare se il vantaggio conseguito sia contrastante con gli obiettivi della stessa norma comunitaria, e, successivamente, accertare se le operazioni poste in essere siano "essenzialmente" volte a ottenere tale vantaggio. La sussistenza di questo secondo presupposto, in particolare, può essere desunta da elementi quali il carattere fittizio delle stesse operazioni, nonché dai legami giuridici, economici o personali tra gli operatori coinvolti.

Con specifico riferimento alle già richiamate ipotesi in cui l'operazione potenzialmente elusiva si sostanzia, come frequentemente si verifica nel compimento di più prestazioni fra loro (solo) formalmente distinte, la Corte europea afferma la possibilità di una loro considerazione unitaria, ai fini del disconoscimento dei vantaggi fiscali ottenuti dagli operatori che vi partecipano.

La possibilità di considerazione unitaria è riconosciuta, in particolare, laddove il frazionamento dell'operazione, oltre ad implicare il conseguimento di un beneficio tributario indebito, appaia sostanzialmente destituito di fondamento, in considerazione del carattere accessorio di una o più delle predette prestazioni rispetto a quella principale, ovvero dalla loro stretta connessione, tale da rendere palesemente artificioso lo stesso frazionamento⁴⁸.

⁴⁷ CGCE, 21 febbraio 2008, in causa C-425/06, Part Service con nota di S. Gianoncelli, Giur. It., 2008,

⁴⁶ CGCE, 21 febbraio 2008, in causa C-425/06, Part Service.

⁴⁸ CGCE, 21 febbraio 2008, in causa C-425/06, Part Service con nota di S. Gianoncelli, Giur. It., 2008, 7.

Nella sua giurisprudenza la Corte di Giustizia delimita l'ambito d'applicazione del principio comunitario di abuso del diritto elaborato nella sentenza *Halifax*⁴⁹. La Corte ritiene il principio comunitario di abuso del diritto non applicabile a controversie aventi ad oggetto tributi non armonizzati⁵⁰.

Nonostante il richiamo alla sentenza *Halifax* e la conferma che l'abuso del diritto è un principio immanente nel diritto comunitario, si nega l'applicabilità di tale principio in caso di imposte dirette. L'applicabilità del principio comunitario di divieto di abuso del diritto in comparti diversi da quelli armonizzati, non è immediata ed automatica, ma subordinata al recepimento della Direttiva oppure al riconoscimento, da parte dello Stato, di un principio interno antiabuso coerente con le finalità delle Direttive comunitarie⁵¹.

Se non è stata trasposta nell'ordinamento dello stato membro la clausola antiabuso prevista dalla direttiva, per il contrasto alle pratiche abusive potrà essere attuato soltanto in presenza, nel diritto nazionale, di una disposizione o di un principio generale sulla cui base l'abuso del diritto è vietato.

Attraverso la sentenza in commento, la Corte di Giustizia nega che il principio comunitario antiabuso possa essere direttamente applicabile nell'ordinamento interno dei singoli Stati, e afferma che tale principio dovrebbe spingere l'interprete alla ricerca di appropriati mezzi interni per contrastare tale fenomeno.

Sulla stessa linea argomentativa si innesta una recente pronuncia⁵² dove ricorre l'affermazione che nel diritto dell'Unione non esiste alcun principio generale dal quale discenda un obbligo per gli Stati membri di lottare contro le pratiche abusive nel settore della fiscalità diretta, qualora non sia in discussione il diritto dell'Unione.

⁴⁹ CGCE, 5 luglio 2007, in causa C-321/05, *Kofoed*. La pronuncia riguarda un caso di distribuzione di utili effettuata nell'imminenza di uno scambio transfrontaliero di quote societarie. Il quesito sottoposta alla Corte era se tale distribuzione di utili potesse essere considerata quale parte del corrispettivo per l'acquisizione delle quote sociali, interpretazione che avrebbe comportato una maggiore imposizione fiscale.

⁵⁰ Con l'espressione si intendono i tributi oggetto di politica fiscale comune a livello europeo: IVA, accise e imposte doganali.

⁵¹ Vedi Escalar, *Esclusa la diretta efficacia dell'abuso del diritto nelle imposte sui redditi,* in Corriere tributario /2009, 704.

⁵² CGCE, 29 marzo 2012, in causa C-417/10, 3M Italia.

La Corte espressamente ha escluso anche l'esistenza di un principio generale di diritto comunitario dal quale discenda per gli Stati membri l'obbligo di "lottare contro le pratiche abusive nel settore della fiscalità diretta".

E' stata confermata, così, l'assenza nel diritto comunitario di una norma e di un principio che imponga agli Stati membri di contrastare le pratiche abusive nel settore della fiscalità diretta, ed è stato implicitamente riconosciuto che questo settore appartiene alla competenza dei singoli Stati allorché le norme interne non creino interferenze con il diritto dell'Unione, da cui risultano restrizioni alle libertà garantite dal Trattato.

Finché, dunque, le norme interne producono effetti solo sul piano della fiscalità diretta (e non armonizzata), gli effetti dei comportamenti vanno disciplinati esclusivamente dalle norme interne, sicché il diritto comunitario non opera. Naturalmente, allorché la norma interna produce effetti sul piano delle imposte armonizzate, la disciplina applicabile è quella che deriva dal diritto comunitario e dalla ricostruzione ed interpretazione che di esso ha fatto la Corte di Giustizia⁵³.

L'abuso del diritto e l'ordinamento interno.

I primi casi⁵⁴ sottoposti alla Corte riguardano le fattispecie elusive di *dividend* washing e di *dividend stripping* poste in essere prima che il legislatore introducesse

.

⁵³ Così G. Falcone, *Corte di Giustizia UE 29 marzo 2012, causa C-417/10 – Rilievo "comunitario" dell'abuso del diritto nella fiscalità diretta*, Fisco, 2012, 18, 2803. Vedi Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., 438 che fa notare che la diversità di trattamento riservata alle due categorie di tributi potrebbe comportare "gravi incertezze applicative" e "diversità di trattamento prive di ogni giustificazione (ad esempio, una medesima operazione potrebbe essere considerata elusiva ai fini IVA e non ai fini delle imposte sul reddito)"

⁵⁴ Cfr. Cass. n. 3979 del 3 aprile 2000 e Cass. n. 3345 del 7 marzo 2002. In tali pronunce si riscontra l'orientamento all'epoca consolidato della Corte di Cassazione sulla liceità tributaria delle ipotesi di dividend washing e di dividend stripping poste in essere prima della normazione delle relative fattispecie antielusive. Il comma 6-bis nell'art. 14 (nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2003) del testo unico delle imposte sui redditi (Tuir), approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ha escluso il credito d'imposta per i dividendi percepiti dagli acquirenti di azioni o quote di partecipazione in società ed enti commerciali, se cedute da fondi mobiliari o da SICAV in data successiva alla delibera di distribuzione. In particolare, nel dividend washing si era generalmente in presenza di una vendita e una rivendita effettuate tra un fondo comune di investimento ed una società commerciale. Mediante tale operazione il fondo trasformava un dividendo soggetto a ritenuta a titolo d'imposta, che era in via di pagamento su un titolo in suo possesso, in una

il comma 6-bis all'art. 14 del T.u.i.r. e dell'introduzione della clausola prevista dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973. Pertanto, si tratta di operazioni all'epoca non previste e contrastate da nessuna norma elusiva e non punibili in base a queste norme senza violazione del principio d'irretroattività. Come già detto, la giurisprudenza italiana, in assenza di una esplicita norma antielusiva che punisse tali operazioni all'epoca della loro attuazione, ha inizialmente qualificato il fenomeno quale lecito risparmio d'imposta.

Tale indirizzo si evidenzia nelle sentenze emanate dalla Corte tra il 2000 e il 2002 nelle quali può leggersi come la prassi del c.d. *dividend washing*, non potendo esser considerata un'ipotesi di interposizione soggettiva o di simulazione era lecita in assenza di una norma specifiche, in quanto l'autonomia contrattuale e la libertà di scelta del contribuente possono subire limitazioni "solo da specifiche disposizioni di legge, per cui, in difetto, si rimane nell'ambito della mera lacuna della disciplina tributaria"⁵⁵.

La Suprema Corte ha affrontato il problema della validità ed efficacia dell'atto negoziale di cessione delle azioni ritenendo che all'operazione di *dividend washing* non sia applicabile il disposto dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600⁵⁶. Tale norma, stabilendo l'imputabilità al possessore effettivo del reddito di cui appaia titolare altro soggetto in base ad interposizione di persona, si riferisce al caso dell'interposizione fittizia in senso proprio, caratterizzata dalla divaricazione fra situazione esteriore e situazione sostanziale, rispettivamente riferibili all'interposto e all'interponente, non anche del caso dell'interposizione cosiddetta

r

plusvalenza da negoziazione di titoli fiscalmente irrilevante ai sensi dell'art. 9, comma 1, della L. 23 marzo 1983, n. 77, mentre la società incassava il dividendo, scomputava la ritenuta di acconto ed il credito di imposta ed imputava al conto economico una minusvalenza da negoziazione. Le operazioni di *dividend stripping* consistevano nella costituzione o cessione del diritto di usufrutto su azioni da parte di una società non residente e non avente stabile organizzazione in Italia in favore di un contribuente italiano, al solo fine di beneficiare del credito d'imposta sui dividendi percepiti per effetto del godimento delle partecipazioni ottenuto, credito di cui la società estera non avrebbe potuto usufruire. Sul punto Circ. n. 39/E del 27 giugno 2007 Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso.

⁵⁵ Cass. n. 3979 del 3 aprile 2000, Cass. n. 3345 del 7 marzo 2002. Vedi Circolare IRDCEC n. 13/R del 6 febbraio 2010, "L'abuso del diritto quale principio antielusione tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario".

⁵⁶ Cass. n. 3979 del 3 aprile 2000.

reale, sottoposta nel caso in esame alla Corte, ove la forma e la sostanza coincidono. Inoltre, sempre secondo la sentenza n. 3979 del 2000, non poteva neppure configurarsi la violazione della norma prevista dall'art. 1344 del codice civile, posto che il mero risparmio fiscale non è di per sé sufficiente a configurare tale violazione, essendo necessaria allo scopo una specifica disposizione di legge.

Con successiva sentenza⁵⁷, la Corte di Cassazione, ha ribadito quanto su esposto e ulteriormente argomentato sulla legittimità dell'operazione di *dividend washing*. In particolare, a ritenuto l'inapplicabilità dell'art. 6, comma 2, del T.u.i.r. (nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2003), in quanto tale norma è inoperante quando il soggetto che sostituisce un reddito con un altro è una società di capitali, poiché la commercialità della forma societaria comporta che tutti i ricavi ed i proventi siano indistintamente considerati quali componenti del reddito d'impresa.

Successivamente, avvertendo anche la rilevanza e il disvalore del fenomeno in questione, la Corte di legittimità inaugura un nuovo filone interpretativo ⁵⁸ attingendo agli strumenti civilistici. Le argomentazioni di contrasto all'elusione si sono concentrate in maggior misura sulla nullità civilistica, dichiarata *incidenter tantum*, per difetto di causa o per frode alla legge.

A conclusioni diverse giungono le sentenze n. 20398 e n. 22932 del 2005 che hanno contenuto sostanzialmente analogo e che si occupano, rispettivamente, delle operazioni di *dividend washing* e di *dividend stripping*.

In particolare, le predette pronunce, pur nella consapevolezza delle difficoltà di individuare nell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 una clausola generale antielusiva, affermano che i contratti di acquisto e successiva rivendita delle partecipazioni (nel caso del *dividend washing*) e di cessione o costituzione di usufrutto (nel caso del *dividend stripping*) non sono validi per mancanza di ragioni economiche, diverse da quelle volte al risparmio fiscale.

-

⁵⁷ Cass. n. 3345 del 7 marzo 2002.

⁵⁸ Le sentenze più rilevanti sul punto sono Cass. n. 20398/2005, Cass. n. 22932/2005 e Cass. n. 20816/2005.

Nelle pronunce si evidenzia che tale mancanza di ragione, che "investe nella sua essenza lo scambio tra le prestazioni contrattuali attuato attraverso il collegamento negoziale, costituisce, a prescindere da una sua valenza come indizio di simulazione oggettiva o interposizione fittizia, un difetto di causa, il quale dà luogo, ai sensi degli artt. 1418, comma 2, e 1325, n. 2), del codice civile, a nullità dei contratti collegati (tipici) di acquisto e rivendita di azioni, in quanto dagli stessi non consegue per le parti alcun vantaggio economico, all'infuori del risparmio fiscale"59.

Si ritiene che la ragione per cui i contratti di acquisto e di rivendita di azioni non possono svolgere effetti nei confronti del Fisco, lasciando quindi applicabile il regime fiscale dei dividendi percepiti dai fondi comuni di investimento, deve essere ravvisata in una specie di invalidità ben più radicale, che non comporta alcuna nuova indagine di fatto, essendo ricavabile dalla stessa prospettazione delle parti, e che rende superflua qualsiasi indagine su ipotesi di simulazione oggettiva ovvero di interposizione fittizia o reale. Inoltre, in assenza di espresse previsioni normative, trattandosi di contratti tipici non possono prospettarsi ipotesi di frode alla legge né di non meritevolezza del contratto ex art. 1322 del codice civile. Non può neppure parlarsi di motivo illecito invalidante, ricorrendo tale ipotesi solo quando i motivi integrino il perseguimento di finalità contrarie all'ordine pubblico o al buon costume o di altri scopi espressamente proibiti dalla legge.

La Cassazione si sofferma sulle modalità dell'accertamento dell'esistenza dell'elemento causale delle operazioni in argomento, sottolineando che deve essere effettuato sul negozio o sui negozi collegati, nel loro complesso, e non con riferimento ai singoli negozi o alle singole prestazioni: nel verificare l'esistenza della giustificazione socio-economica del negozio occorre valutare le attribuzioni patrimoniali conseguite dai due negozi nella loro reciproca connessione. Pertanto, l'esistenza della causa dei contratti collegati deve essere ricercata nell'intera operazione e non in ciascuna attribuzione patrimoniale separatamente considerata.

⁵⁹ Cass. n. 20398/2005. Vedi Circ. n. 39/E del 27 giugno 2007 Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso.

La nullità dei negozi in argomento risiederebbe, quindi, nella assoluta mancanza di una valida ragione economica che giustifichi la stipula dei contratti di *dividend* washing e di *dividend* stripping.

Le sentenze n. 20398 e n. 22932 del 2005 affrontano, altresì, anche la questione del potere di accertamento incidentale del giudice tributario su questioni devolute ad altra giurisdizione (nel caso di specie nullità dei contratti che integrano l'operazione di dividend washing o di dividend stripping, attribuita al giudice ordinario).

La Corte di Cassazione, discostandosi dal precedente costituito dalla sentenza n. 3345 del 2002, fornisce una serie di argomentazioni che legittimano la declaratoria d'ufficio della nullità. In particolare, viene osservato che il carattere impugnatorio del processo tributario non può limitare la cognizione, seppure in via incidentale, del giudice tributario su questioni devolute ad altre giurisdizioni, né escludere il potere del giudice di conoscere determinate questioni (come, nel caso di specie, la nullità del negozio giuridico, ai sensi dell'art. 1421 del codice civile), anche in assenza di un'espressa domanda di parte⁶⁰. Nella sentenza n. 20398 del 2005, la Suprema Corte ritiene che il potere del giudice, anche di legittimità, di rilevare autonomamente una causa di nullità, "è condizionato dall'esercizio di un'azione tendente a far valere una pretesa derivante dal contratto, senza che possa svolgere alcun rilievo il fatto che la controparte faccia valere una causa di nullità. Secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, trattandosi, non di eccezione in senso stretto, ma di mera difesa, pur essendosi instaurato un dibattito sulla causa di nullità dedotta, il giudice può sempre rilevare, anche d'ufficio, ipotesi diverse di nullità".

Come già anticipato, con le citate sentenze n. 20816 e n. 22932 del 2005, la Sezione tributaria della Cassazione si è occupata per la prima volta delle operazioni di *dividend stripping*.

⁶⁰ Cass. n. 20398/2005, Cass. n. 22932/2005 e Cass. n. 20816/2005. Vedi Circ. n. 39/E del 27 giugno 2007 Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso.

In particolare, la Corte ha statuito che l'Amministrazione, 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 anche, ai sensi dell'art. 1344 del codice civile, la loro nullità per frode alla legge (tributaria)⁶¹.

Inoltre ha affermato che la norma antielusiva, di cui all'art. 14, comma 6-bis, del Tuir (nella formulazione vigente al 31 dicembre 2003), pur non applicandosi retroattivamente alle operazioni poste in essere prima del 10 novembre 1992 (data di entrata in vigore del predetto comma 6-bis, aggiunto dall'art. 7-bis del D.L. n. 372 del 1992) non implica che "in epoca anteriore l'Amministrazione dovesse passivamente subire le possibili operazioni fraudolente poste in essere dai privati. Significa soltanto che l'Amministrazione doveva far ricorso ai comuni strumenti di accertamento, con tutte le difficoltà derivanti da simile procedura".

In conclusione, le sentenze n. 20398 e n. 22932 del 2005 non si preoccupano di indagare se l'operazione di *dividend washing* o di *dividend stripping* posta in essere dai soggetti partecipanti integri la figura civilistica della simulazione oggettiva, della interposizione (reale o fittizia) o del negozio in frode alla legge.

In esse, infatti, la nullità dei contratti (di acquisto e rivendita nel caso del dividend washing e di costituzione o cessione di usufrutto nel caso del dividend stripping) viene dichiarata sulla base della mancanza assoluta della causa (mancanza di uno scopo economico).

Per contro, la sentenza n. 20816 del 2005, in materia di *dividend stripping*, affronta la questione sotto un diverso punto di vista, non affermando la radicale nullità dei negozi posti in essere per l'intento elusivo (caso per il quale non è necessario il rinvio al giudice di merito), ma ipotizzando la simulazione relativa o la

⁶¹ Cass. n. 20816/2005. Vedi Circ. n. 39/E del 27 giugno 2007 Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso. Di diverso avviso l'orientamento precedente contenuto in Cass., 3 settembre 2001, n. 11351.

⁶² Cass. n. 20816/2005.

frode alla legge di cui all'art. 1344 del codice civile (casi per i quali sarebbe necessaria la valutazione del giudice di merito)⁶³.

Con le successive sentenze, Cass. nn. 20398, 20816 e 22932 del 2005, la giurisprudenza abbandona definitivamente le argomentazioni incentrate sulla nullità dei contratti per difetto di causa o per frode alla legge.

Autorevole dottrina valuta con favore il suddetto allontanamento dall'utilizzo dello strumento civilistico della nullità a fini fiscali. Nonostante si trattasse di una nullità dichiarata *incidenter tantum*, deputata ad operare di conseguenza nel binario di quel preciso rapporto tributario, la declaratoria di nullità rappresentava un effetto abnorme rispetto alle finalità del diritto tributario, la cui funzione non è quella di demolire i contratti o di modificarne, in qualche misura, gli effetti, ma piuttosto quella "di intercettare la ricchezza che essi hanno prodotto e, conseguentemente, di tassarla"64.

Gli schemi argomentativi incentrati sulla nullità dei contratti vengono sostituiti, in un primo momento, un nuovo approccio interpretativo che ha valorizzato, come ci accingiamo ad esporre, il principio del divieto di abuso del diritto di diretta derivazione dall'ordinamento comunitario.

Si tratta della diretta applicabilità del principio, contenuto nella sentenza *Halifax* e seguenti della Corte di Giustizia, nel comparto domestico, in base al quale non hanno efficacia nei confronti della amministrazione finanziaria quegli atti posti in

⁶³ Cass. n. 20816/2005. Vedi Circ. n. 39/E del 27 giugno 2007 Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso. Critico riguardo tali conclusioni M. Beghin, Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale, in Maisto (a cura di), Elusione ed abuso del diritto tributario, Milano, 2009. In particolare, per quanto riguardo l'ipotesi della simulazione si fa notare "che le parti "volevano" l'usufrutto o la vendita delle azioni: esse bramavano quelle forme negoziali, perché a quell'usufrutto e a quella vendita poteva agganciarsi l'effetto fiscale stabilito ex lege in punto di riconoscimento del credito d'imposta sui dividendi. Insomma, le parti desideravano le operazioni di washing o di stripping in quanto, all'epoca in cui i fatti vennero posti in essere, nessuna disposizione impediva il perfezionamento di siffatti contratti e, parimenti, nessuna disposizione ne paralizzava gli effetti di carattere fiscale".

⁶⁴ M. Beghin, Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale, in Maisto (a cura di), Elusione ed abuso del diritto tributario, Milano, 2009. Cfr. M. BEGHIN, L'elusione tributaria tra inopponibilità dei vantaggi fiscali, nullità dei contratti ed "invasivo" esercizio della funzione giurisdizionale, in Elusione fiscale, La nullità civilistica come strumento generale antielusivo, Roma, 2006, 41 e ss.

essere dal contribuente che costituiscano abuso di diritto sostanziandosi in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale.

Si ritiene che i principi di effettività e non discriminazione comportano l'obbligo per le autorità nazionali di applicare, anche d'ufficio, le norme di diritto comunitario, anche attraverso la disapplicazione del diritto nazionale che sia in contrasto con tali norme, rappresentando il principio del divieto di abuso del diritto rappresenta un canone interpretativo dell'ordinamento. Le singole disposizioni antielusive altro non sarebbero che norme sintomatiche dell'esistenza di una regola generale, dalle singole disposizioni si ricaverebbe, nel comparto tributario, un principio non scritto antielusivo.

Sempre Beghin fa notare che il principio comunitario del divieto di abuso del diritto deve rimanere circoscritto al contesto che lo ha prodotto, contrastando quelle condotte che comportino lo sviamento del diritto comunitario, non già la strumentalizzazione di una disposizione domestica. Ciò comporta una netta differenziazione tra le questioni che possono emergere con riferimento ai tributi armonizzati e le questioni che riguardino i tributi che non hanno origine nel diritto comunitario.

Difatti, mentre la sentenza *Halifax* si riferisce all'applicazione dell'IVA, disciplinata a livello comunitario dalla VI direttiva, le sentenze in commento attengono alle imposte sui redditi, tributi non ancora armonizzati a livello sovranazionale.

La Suprema Corte interpreta le singole disposizioni antielusive quali norme sintomatiche dell'esistenza di una regola generale ricavata dal divieto di abuso. Le singole disposizioni antielusive sarebbero espressione di un principio non scritto di applicazione generale.

In dottrina, come detto, quest'approccio⁶⁵ è stato criticato in quanto il principio di abuso non può trovare fondamento, quantomeno per le imposte dirette, nei

⁶⁵ La tesi dell'esistenza nel nostro ordinamento di un principio di divieto di abuso del diritto è stata confermata e avvalorata nelle pronunce Cass., 4 aprile 2008, n. 8772, Cass., 5 maggio 2006, n. 10353 e Cass., 29 settembre 2006, n. 21221.

principi stabiliti nel trattato CE visto che in materia di imposte dirette gli Stati membri hanno una competenza esclusiva⁶⁶.

E ciò è stato anche confermato dalla Corte di Giustizia Europea che ha affermato che nel diritto dell'Unione Europea non esiste alcun principio generale dal quale discenda l'obbligo per gli Stati membri di contrastare le pratiche elusive applicando il principio comunitario del abuso del diritto nel settore della fiscalità diretta, quando non sia in discussione il diritto dell'Unione⁶⁷.

Inoltre, si fa notare che la materia delle imposte dirette normalmente è regolata dal diritto comunitario per mezzo di direttive. In base alla giurisprudenza comunitaria, queste ultime possono essere fatte valere da un soggetto, nei confronti dello Stato membro inadempiente, se le disposizioni ivi contenuto si dimostrino sufficientemente precise, chiare e non condizionate (c.d. efficacia verticale). Tale efficacia delle direttive è esclusivamente a vantaggio del soggetto che le invoca nei confronti dello Stato membro inadempiente e non all'inverso. Quindi, è difficilmente sostenibile che uno Stato membro inadempiente possa far affidamento su direttive le cui disposizioni non sono state implementate nella propria legislazione nazionale⁶⁸.

Successivamente, la Suprema Corte ha superato tali critiche desumendo l'esistenza della clausola antiabuso direttamente dalla Carta Costituzionale, precisamente facendo leva dai principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione⁶⁹.

-

⁶⁶ G. Corasaniti, *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario*, in *Obbligazioni e contratti*, 2012, 5, 325. Vedi, fra gli altri, Zizzo, *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *Riv. Giur. Tributaria*, 2008, 465 che, come da titolo, definisce tale interpretazione giurisprudenziale un abuso della stessa nozione di abuso del diritto.

⁶⁷ CGCE, 29 marzo 2012, in causa C-417/10, 3M Italia. Ma soprattutto CGCE, 5 luglio 2007, in causa C-321/05, Kofoed.

⁶⁸ F. Aramini, L'abuso del diritto nella giurisprudenza, in Lezioni e sentenze di diritto tributario, Dike Giuridica Editrice, 2014. Cfr. L. R. Corrado, *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, Riv. Dir. Trib., 2010, 1, 551.

⁶⁹ Cass., 23 dicembre 2008, n. 30055, Cass., 23 dicembre 2008, n. 30056, Cass., 23 dicembre 2008, n. 30057, Cass., 21 gennaio 2009, n. 1465. Cfr. ; M. Beghin, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente,* in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 408, dove l'Autore è d'accordo che nei casi *dividend stripping* non era necessario ricorrere alla categoria dell'abuso del diritto: "non vogliamo con ciò affermare che la determinazione effettuata sul piano civilistico divenga tout court

La giurisprudenza di legittimità, in tali pronunce, ritiene che il principio dell'abuso del diritto, in tema di tributi non armonizzati, trovi la sua fonte, non nella giurisprudenza comunitaria, quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano. I principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione "costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non può ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione dalle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmi fiscale, in difetto di ragioni economiche apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale". "Né siffatto principio può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali"70

vincolante sul piano fiscale. Un contratto simulato non mette al riparo il contribuente dalla tassazione sul contratto concretamente voluto dalle parti contraenti. È per questo che autorevole dottrina, nel commentare le sentenze pronunciate nel mese di dicembre 2008, riferite ai noti casi di dividend stripping, ha sostenuto che la Cassazione avrebbe potuto risolvere la controversia affermando la simulazione dell'usufrutto. Siamo perfettamente d'accordo. Infatti, la simulazione non ha niente a che vedere con l'abuso delle disposizioni fiscali, perché attraverso il nascondimento della volontà effettiva si altera il presupposto e si ricade, pertanto, nell'evasione tributaria. Al contrario, come ci ricorda la sentenza in rassegna, l'abuso non attiene ai percorsi giuridici impiegati, che possono anche essere inconsueti rispetto a quelli "classici", quanto ai risultati (asistematici o, se vogliamo, di "sviamento") conseguiti dal contribuente."

⁷⁰ G. Corasaniti, Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario, in Obbligazioni e contratti, 2012, 5, 325.

La Corte ritiene che l'individuazione di un generale principio antielusivo non contrasti con la presenza di specifiche norme antielusive nel nostro sistema. Anzi, si ritiene che queste ultime siano il sintomo dell'esistenza di un principio generale.

La derivazione del principio dell'abuso dei diritto dall'articolo 53 della Costituzione, piuttosto che dai principi comunitari, continua a destare perplessità in dottrina. E' opinione prevalente, in dottrina, che le norme costituzionali siano norme parametro che hanno la funzione, da un lato, di indicare al legislatore i parametri a cui conformarsi e, dall'altro, di dare al giudice costituzionale le linee guida per il suo giudizio.

Si ritiene che le norme costituzionali non possano "essere perciò considerate il fondamento diretto di concreti rapporti fiscali", ma possano "soltanto far ritenere che la mancanza di una clausola generale antielusiva costituisca, nel nostro ordinamento, una lacuna alla quale il legislatore dovrebbe porre rimedio"⁷¹.

Per di più, la materia è coperta dalla riserva di legge ex art. 23 della Costituzione e solo il legislatore può individuare i casi e le modalità dell'imposizione

Ritenere che l'art. 53 della Costituzione sia il fondamento diretto di obblighi tributari è, come detto, un'interpretazione oggetto di critica in dottrina. Si evidenzia il rischio di sostituzione del potere giudiziario al potere legislativo e la violazione dei principi di certezza del diritto e dell'affidamento: "sostenendo la presenza di un principio di derivazione Costituzionale applicabile senza limitazioni di tempo si vanno a colpire anche comportamenti tenuti dai contribuenti che, all'epoca dei fatti, non infrangevano alcuna norma del sistema"⁷².

Tale ricostruzione è difficilmente compatibile con i principi del nostro ordinamento. Nell'ordinamento nazionale, la materia fiscale è coperta dal principio di riserva di legge ex art. 23 Cost., che garantisce ai soggetti passivi da una parte la

-

⁷¹Così G. Corasaniti, *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario*, in *Obbligazioni e contratti*, 2012, 5, 325.

⁷² F. Aramini, L'abuso del diritto nella giurisprudenza, in Lezioni e sentenze di diritto tributario, Dike Giuridica Editrice, 2014, 11. Cfr. G. Marongiu, *Contrasti fra principi veri e asseriti: elusione e affidamento*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2011, 4, 763.

democraticità delle scelte impositive (non certamente demandabili al giudice), e dall'altra la certezza del diritto nei rapporti con l'amministrazione finanziaria. E' un principio di civiltà giuridica che riconosce i soggetti passivi quali titolari del diritto di essere posti nelle condizioni di conoscere ex ante il carico tributario delle operazioni effettuate ed i rischi ai quali possono andare incontro a seguito dei controlli che Amministrazione Finanziaria ha il potere di attivare⁷³.

Il legislatore ordinario, in attuazione dell'art. 23 Cost., seleziona i fatti imponibili e ogni altro aspetto connesso alla determinazione della base imponibile e dell'imposta, in tal modo fornendo ai contribuenti stabili indicazioni circa gli effetti fiscali dei comportamenti posti in essere e delle scelte negoziali compiute.

Bensì, l'art. 53 Cost. è una norma programmatica che ha come destinatario il legislatore a cui è demandata la scelta dei fatti imponibili valutando gli indici concretamente rivelatori della ricchezza. È solo con la mediazione della legge che l'art. 53 Cost. trova legittimazione e concreta attuazione.

Pertanto, si critica che in queste sentenze il giudice, anche se a fini di giustizia sostanziale per non mandare indenni condotte manifestamente abusive, non fa altro che sostituire il proprio giudizio alla legge. A differenza di quanto affermato dalle Sezioni unite, dunque, la creazione di una clausola generale antiabuso si pone in aperto contrasto con il principio di riserva di legge determinando la tassabilità di un presupposto diverso e/o ulteriore rispetto a quello voluto dal legislatore e,

⁷³ M. Beghin, Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale, in Maisto (a cura di), Elusione ed abuso del diritto tributario, Milano, 2009. L'autore chiarisce che "questo non significa che il sistema non debba mirare alla giustizia nella ripartizione dei carichi o debba supinamente accettare le fattispecie di abuso. Qualora un soggetto abbia posto in essere operazioni economiche che denotano un certo livello di idoneità alla contribuzione e, ciò nonostante, si sia sottratto al pagamento dell'imposta, è un dovere dell'Amministrazione rimuovere tale situazione e riportare il citato soggetto al livello d'imposizione previsto normativamente. Ciò anche nella prospettiva della parità di trattamento rispetto agli altri contribuenti, oltre che nella prospettiva solidaristica incentrata sull'art. 53 Cost. Ma nel procedere in tale direzione, i principi, da soli, non sono sufficienti e debbono, al contrario, essere positivamente iniettati nel sistema attraverso disposizioni di contrasto." Inoltre, l'autore non da decisiva importanza alla circostanza che le norme antielusive siano contenute in una clausola generale o in una semigenerale o in una norma specifica, fermo restando che tali disposizioni trovino la propria fonte in norma legislative e non nell'interpretazione giurisprudenziale.

dunque, la sostanziale integrazione del presupposto fissato dalla norma fiscale "abusata" ⁷⁴.

Da altra parte, le successive pronunce della Corte di Cassazione ridimensionano e definiscono il principio in oggetto. Difatti, nelle precedenti pronunce, forse solo per dimenticanza, non si distingueva adeguatamente il lecito risparmio d'imposta dall'abuso, facendo temere che ogni risparmio d'imposta potesse essere ritenuto abusivo. Si chiarisce che per aversi abuso il risparmio fiscale deve rappresentare uno sviamento rispetto alle finalità della norma, in altre parole, un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Tale principio era già contenuto nella sentenza Halifax ma non era stato ripreso dalle prime sentenze della Corte di Cassazione, destando forti perplessità in dottrina⁷⁵.

Inoltre si chiarisce che un'operazione economica, "oltre allo scopo di ottenere vantaggi fiscali, può perseguire diversi obiettivi, di natura commerciale, finanziaria, contabile ed integra gli estremi del comportamento abusivo qualora e nella misura in cui tale scopo si ponga come elemento predominante ed assorbente della

.

⁷⁴ Fra gli altri, in senso critico F. Moschetti, Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di "utilizzo abusivo di norma fiscali di favore", in G.T., 2009, 197; M. Beghin, Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente, in Riv. dir. trib., 2009, II, 408; R. Lupi e D. Stevanato, Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva, in Corr. trib., 2009, 403; e Circolare IRDCEC n. 13/R del 6 febbraio 2010, "L'abuso del diritto quale principio antielusione tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario" dove si fa notare che "a differenza di quanto affermato dalle Sezioni unite, dunque, la creazione di una clausola generale antiabuso si pone in aperto contrasto con il principio di riserva di legge determinando la tassabilità di un presupposto diverso e/o ulteriore rispetto a quello voluto dal legislatore e, dunque, la sostanziale integrazione del presupposto fissato dalla norma fiscale "abusata". Questo è ciò che è avvenuto in diverse fattispecie sottoposte all'esame della Suprema Corte in cui il giudice di legittimità, con la creazione di uno strumento generale di contrasto all'abuso, non ha soltanto sopperito alla mancanza di clausole antielusive ante 1990, ma ha altresì ampliato la portata delle norme antielusive specifiche e di quelle semi-generali a fattispecie tipizzate introdotte dal legislatore successivamente al 1990 (art. 10 L. n. 408/90 e art. 37-bis DPR n. 600/73)". ⁷⁵ Per tutti vedi, M. Beghin, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e* contribuente, in Riv. dir. trib., 2009, II, 408 dove l'autore rileva che "è' facile rilevare come, nel riprodurre il punto 86 della sentenza "Halifax", le pronunce in commento omettano di richiamare quell'inciso attraverso cui il giudice compie una fondamentale opera di selezione tra i risparmi d'imposta, separando quelli accettati dal sistema da quelli che il sistema medesimo, per contro, disapprova. Si tratta di una svista? Errore nella fase di stesura dattilografica della motivazione della pronuncia? Lettura affrettata della sentenza "Halifax"? Inconsapevole salto logico? Non lo sappiamo. Sappiamo però che l'aspetto decisivo al fine di configurare l' "abuso" non è stato innestato nella definizione offerta attraverso le sentenze in commento".

transazione, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico in cui la transazione stessa viene posta in essere, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove quelle operazioni possono spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta. È onere dell'Amministrazione finanziaria – non solo – prospettare il disegno elusivo a sostegno delle operate rettifiche, ma – anche – le supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici rinvenute come irragionevoli in una normale logica di mercato, se non per pervenire a quel risultato di vantaggio fiscale; così come incombe al contribuente allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni così strutturate"⁷⁶.

Il carattere abusivo di un'operazione è stato individuato dalla Cassazione in negativo, e va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si devono rintracciare necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possono consistere in esigenze di natura organizzativa, come un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda⁷⁷.

-

⁷⁶Cass., 21 gennaio 2009, n. 1465. Sul punto vedi G. Corasaniti, *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario*, in *Obbligazioni e contratti*, 2012, 5, 325.

⁷⁷ G. Corasaniti, *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario*, in *Obbligazioni e contratti*, 2012, 5, 325. Vedi, anche, F. Antonacchio, *Elusione fiscale e abuso del diritto: gli ultimi pronunciamenti della Cassazione sul regime sanzionatorio*, in *Il fisco*, 2013, 38. Dove viene riportato un caso di abuso del diritto ancor più recente (Cass. n. 12282 del 20 maggio 2013) consistente in "un'operazione anti-economica di: a) cessione di marchi ad una *royalty company* stabilita nella Confederazione elvetica (secondo l'Amministrazione finanziaria, indirettamente riconducibile al contribuente); b) cessione in **licenza dei marchi** ad una *conduit company* irlandese; al riguardo, nonostante la tematica non sia stata oggetto di valutazione in giudizio, vale la pena evidenziare che, nella prassi operativa, l'interposizione di una *conduit company* domiciliata in Irlanda è strumentale all'ottenimento del beneficio (indebito) previsto dalla Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore con l'Italia, che prevede l'esenzione da ritenute per le *royalties* pagate a soggetti percettori stabiliti nella Repubblica d'Irlanda; c) successiva **cessione in sub-licenza** degli stessi dalla società irlandese al contribuente italiano; essendo stato accertato che quest'ultimo aveva pagato (e dedotto fiscalmente) **canoni** di entità notevolmente superiore al corrispettivo incassato in sede di iniziale vendita di tali attività immateriali".

2.4 Il diritto tributario e la sanzionabilità dell'elusione e dell'abuso del diritto

L'applicazione delle sanzioni amministrative nel caso in cui il comportamento del contribuente abbia configurato una condotta elusiva o abusiva, in base alla quale vengono disconosciuti gli effetti fiscali in ragione dell'assenza di valide ragioni economiche, rappresenta una questione ancora aperta sia in giurisprudenza che in dottrina⁷⁸.

Alcuni ritengono che la contestazione di una condotta elusiva può portare solo al disconoscimento dei vantaggi fiscali conseguiti dal contribuente, che formalmente non ha violato alcuna disposizione di legge. E in considerazione della diversa rilevanza di tali comportamenti rispetto ai casi di palese violazione di legge che caratterizzano le fattispecie evasive si dovrebbe escludere qualsivoglia effetto sanzionatorio.

L'orientamento che esclude l'applicabilità delle sanzioni amministrative muove dal presupposto che destinatario dell'art. 37-bis non sarebbe il contribuente ma l'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento. La disposizione avrebbe pertanto natura procedimentale, come sarebbe d'altra parte confermato dalla sua collocazione nell'ambito del Titolo IV "Accertamento e controlli" del D.P.R. n. 600/1973. Inoltre, dalla lettera della norma emerge, oltre alla mancanza di ogni riferimento sanzionatorio, che il disconoscimento dei vantaggi tributari è la risultanza di una iniziativa dell'Ufficio, il quale deve, in base ai commi 2 e 7, rideterminare le imposte dovute per effetto della disapplicazione dell'operazione elusiva al netto di quelle pagate dal contribuente in base a quest'ultima, con diritto al rimborso di quelle pagate da terzi; nessun obbligo di "autodisconoscimento" in sede di dichiarazione potrebbe quindi configurarsi in capo al contribuente.

⁷⁸ Sul punto vedi F. Antonacchio, *Elusione fiscale e abuso del diritto: gli ultimi pronunciamenti della Cassazione sul regime sanzionatorio*, in *Il fisco*, 2013, 38.

La previsione antielusiva, quindi, andrebbe inquadrata nello schema "normapotere-fatto" ed il disconoscimento degli effetti fiscali non potrebbe prescindere dalla mediazione dell'attività amministrativa⁷⁹.

Altri ritengono che i casi di elusione e/o abuso del diritto siano idonei a configurare la fattispecie di dichiarazione infedele, in quanto invalidata dalla quantificazione di un'imposta dovuta in misura inferiore a quella che sarebbe stata liquidata in assenza di tale condotta elusiva, al pari di quanto contestato in ipotesi di evasione fiscale. Tale inquadramento permette di giustificare, almeno in riferimento alle imposte dirette, l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997.

Si ritiene che l'art. 37-bis e le altre norme elusive, correttamente inquadrati in un ordinamento basato sulla regola generale dell'autoliquidazione delle imposte, si rivolgerebbero direttamente ed in prima battuta al contribuente, il quale deve tenere presente il complessivo quadro giuridico di riferimento, e configurerebbero un vero e proprio obbligo da rispettare in sede di dichiarazione.

Si tratterebbe quindi di una norma sostanziale, che come tale va osservata dal contribuente ai fini della compilazione della dichiarazione. Appunto per questo, la dichiarazione presentata senza fare emergere il reddito che si sarebbe generato in assenza del comportamento fiscalmente elusivo, o comunque senza rideterminare l'imposta conseguentemente dovuta, sarebbe di per sé stessa infedele ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997, con conseguente applicabilità della sanzione amministrativa prevista⁸⁰.

⁷⁹ Così, fra gli altri, S. Screpanti, Elusione fiscale, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative, in Rassegna Tributaria, 2011, 2, 413 il quale rileva che "anche questo orientamento invoca, con un ragionamento opposto a quello proprio delle posizioni favorevoli all'applicazione delle sanzioni, il rispetto del principio di uguaglianza dell'art. 3 della Costituzione, sostenendo che si devono necessariamente differenziare comportamenti profondamente diversi sul piano del "disvalore" e dell'offensività, quali l'aperta e diretta infrazione della norma fiscale nell'evasione e l'aggiramento di questa nell'elusione. L'esclusione delle sanzioni amministrative è stata affermata dalla Commissione tributaria provinciale di Milano nella sentenza 13 dicembre 2006, n. 278, in cui è stato sottolineato che non si può imporre al contribuente di operare nella dichiarazione dei redditi un autodisconoscimento di operazioni lecitamente effettuate".

⁸⁰ S. Screpanti, Elusione fiscale, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative, in Rassegna Tributaria, 2011, 2, 413. L'autore osserva che "secondo questo orientamento, l'opposta

Ragionando diversamente si violerebbero i principi di uguaglianza e di equa contribuzione contenuti negli artt. 3 e 53 della Costituzione, in quanto l'effetto finale dell'evasione e dell'elusione è equivalente, consistente nell'indebita riduzione dell'imposta dovuta, rilevando eventualmente il maggior disvalore della prima rispetto alla seconda ai fini della concreta determinazione della sanzione ai sensi dell'art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997⁸¹.

La giurisprudenza di legittimità che ritiene non applicabili le sanzioni alle condotte elusive afferma che le norma di contrasto all'elusione non hanno come obiettivo la penalizzazione del contribuente in quanto quest'ultimo non ha commesso alcuna violazione formale. Tali norme, piuttosto, ricoprono il ruolo di clausole di garanzia diretta a salvaguardare l'uguaglianza nel trattamento fiscale⁸².

La clausola antielusiva generale contenuta nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 avrebbe la finalità di ricondurre sotto il regime della disciplina fiscale comune quelle operazioni che a tale regime sono state sottratte senza ragione, essendo in grado di manifestare le medesime attitudini alla contribuzione⁸³.

conclusione non solo implicherebbe l'accettazione dell'esistenza nel sistema tributario di una dicotomia nella nozione di "dichiarazione infedele" – vale a dire quella che è tale perché semplicemente riporta un reddito o una imposta inferiori e quella che diventa infedele solo subordinatamente all'esercizio di un'azione di controllo o di accertamento – ma esporrebbe la norma a rischi di incostituzionalità per violazione dei principi di uguaglianza e della equa contribuzione degli articoli 3 e 53 della Costituzione, poiché l'effetto finale dell'evasione e dell'elusione è identico, vale a dire l'indebita riduzione dell'imposta dovuta, rilevando eventualmente il maggior disvalore della prima rispetto alla seconda ai fini della concreta determinazione della sanzione ai sensi dell'art. 7 del D.Lgs. n. 472 del 1997. La tesi, ovviamente, non esclude la disapplicazione delle sanzioni per effetto della causa di non punibilità riguardante la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, a mente dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997.

⁸¹ Così F. Antonacchio, *Elusione fiscale e abuso del diritto: gli ultimi pronunciamenti della Cassazione sul regime sanzionatorio*, in *Il fisco*, 2013, 38 dove si legge che "in base a tale impostazione, l'unica circostanza idonea ad escludere l'applicazione delle sanzioni sarebbe la sussistenza di ragioni di obiettiva incertezza sulla fattispecie contestata al contribuente, in applicazione dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997".

⁸² Cass. 8 aprile 2009, n. 8487 e Cass. 25 maggio 2009, n. 12042.

⁸³ F. Antonacchio, *Elusione fiscale e abuso del diritto: gli ultimi pronunciamenti della Cassazione sul regime sanzionatorio*, in *Il fisco*, 2013, 38. Come abbiamo già visto, dello stesso avviso è l'impostazione della Corte di Giustizia Europea che ritiene non applicabili le sanzioni amministrative, ma possibile e doveroso il disconoscimento del vantaggio fiscale indebito ottenuto dal contribuente per effetto di una condotta abusiva (e non elusiva).

Difformemente, in altre pronunce i giudici di legittimità si sono espressi per l'applicabilità delle sanzioni previste per la dichiarazione infedele in forza di un accertamento di tipo antielusivo formulato ai sensi dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 (17). Si è ritenuta sufficiente la mera difformità oggettiva tra quanto dichiarato dal contribuente e quanto accertato dall'ufficio ai fini dell'irrogabilità delle sanzioni pecuniarie e si è rinvenuto il fondamento normativo che giustifica l'applicazione delle sanzioni proprio nella citata clausola antielusiva generale.

Analoghe interpretazioni e argomentazioni, si rinvengono sia in dottrina che in giurisprudenza per quanto riguarda la sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto. E, sul punto, numerose sentenze hanno ammesso la possibile irrogazione di sanzioni⁸⁴. Nondimeno, la particolarità della norma, che si sostanzia in un principio

⁸⁴ Fra le altre, Cass., 1 aprile 2009, n. 12042; Cass., 23 dicembre 2008, nn. 30055 e 30056; Cass., 17 ottobre 2008, n. 25374. Si tratta per lo più di sentenze nelle quali la possibilità dell'applicazioni delle sanzioni viene ammessa implicitamente dalla Corte. Così, F. Antonacchio, Elusione fiscale e abuso del diritto: gli ultimi pronunciamenti della Cassazione sul regime sanzionatorio, in Il fisco, 2013, 38. Cfr. S. Screpanti, Elusione fiscale, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative, in Rassegna Tributaria, 2011, 2, 413 che riscontra che "Questo approccio non appare però del tutto in linea con le posizioni della Corte di Cassazione, ancorché esplicitate con riferimento più diretto alla tematica dell'abuso del diritto. Venendo quindi all'abuso, occorre innanzitutto soffermare brevemente l'attenzione sul "principio di legalità" stabilito dall'art. 25 della Costituzione che vale a fattor comune per tutto il sistema del "diritto punitivo", quindi sia penale sia amministrativo, di cui importante corollario, avente pari valenza generale, è il principio di "tassatività" o di "determinatezza" il quale richiede che la norma sanzionatoria sia formulata in maniera chiara e precisa, tale da permettere l'esatta individuazione e delimitazione del comportamento punito. Benché questa regola sia rivolta in prima battuta al legislatore, essa presenta importanti implicazioni anche per chi è chiamato ad applicare la norma, ostando ad interpretazioni rivolte a ricondurre nella sfera di applicazione di una certa previsione sanzionatoria un comportamento che non sia da questa espressamente contemplato e punito. Da questa prospettiva, poiché solo l'art. 37-bis delinea una serie tassativa di operazioni che, almeno dal punto di vista della condotta materiale, sono chiare e determinate - per cui il contribuente che le pone in essere sa che può realizzare un comportamento che l'ordinamento ritiene a certe condizioni elusivo - mentre le condotte che possono configurare l'abuso del diritto, per la genesi extra normativa dell'istituto, sono indeterminate e indeterminabili, ne discenderebbe che solo per la norma antielusiva specifica si presenterebbe in concreto il problema della sua valenza sostanziale o procedimentale, mentre l'abuso sarebbe "in partenza" incompatibile con lo stesso fondamento costituzionale della tassatività. È questo, sostanzialmente, l'approccio al problema che emerge dalla sentenza Halifax della Corte di Giustizia europea del 21 febbraio 2006, ove è affermato che un comportamento abusivo può dar luogo solo ad un obbligo di rimborso delle imposte non versate (nel caso specifico le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte), "ma mai all'irrogazione di sanzioni, per le quali è necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco". Tuttavia, proprio il riferimento al principio di tassatività rende necessarie alcune riflessioni ulteriori. Infatti, se si guarda alla materia penale, in cui come detto questo principio pone condizionamenti che valgono nelle stessa misura anche per l'applicazione delle sanzioni amministrative, si può rilevare che la Corte Costituzionale ha ritenuto compatibili con la regola della tassatività concetti molto elastici ed

generale che trova il proprio fondamento nella Costituzione, comporta una maggior prudenza nello statuire l'applicabilità delle sanzioni. Sulla scorta di tale considerazione, l'applicazione delle sanzioni amministrative nei casi di abuso del diritto non può prescindere dalla preliminare verifica circa l'applicabilità dell'esimente dell'obiettiva incertezza della norma, rimanendo esclusa tutte le volte che non sia chiaro il comportamento che il contribuente deve ritenere vietato⁸⁵.

es

espressioni di uso comune o meramente indicative, che consentano comunque al destinatario della norma sanzionatoria di avere una percezione sufficientemente chiara ed immediata del precetto ed all'interprete di esprimere una valutazione di corrispondenza tra la fattispecie concreta e quella astratta. Questo vuol dire che il riferimento esclusivo al principio di tassatività, tenuto conto dell'applicazione di questa regola nella giurisprudenza, può non essere un argomento decisivo per far emergere l'incompatibilità fra l'applicazione delle sanzioni amministrative all'abuso del diritto e la posizione assunta sul punto dalla Corte di Giustizia".

⁸⁵ Cass., 30 novembre 2011, n. 25537. Sul punto vedi F. Antonacchio, *Elusione fiscale e abuso del diritto: gli ultimi pronunciamenti della Cassazione sul regime sanzionatorio*, in *Il fisco*, 2013, 38.

2.5 L'ELUSIONE, L'ABUSO DEL DIRITTO E LE PROSPETTIVE FUTURE CONTENUTE NELLA LEGGE DELEGA.

Da anni si attende un intervento del legislatore in materia tributaria e, anche se sono stati tanti i disegni di legge predisposti, solo da poco è stata emanata la legge delega per portare a compimento l'attesa riforma⁸⁶.

Nei mesi scorsi è stato approvato lo schema di decreto attuativo della delega che, fra l'altro, conteneva l'espressa affermazione che l'elusione non ha rilevanza penale. Per contingenti istanze d'opportunità si è rimandata l'emanazione del conseguente decreto legislativo. In questi giorni il governo è ritornato al lavoro sul punto e ha nuovamente approvato lo schema di decreto legislativo ma solo nella parte riguardante il diritto tributario. La riforma dei reati tributari è stata, invece, ulteriormente rinviata.

L'art. 5 della legge n. 23/2014 circoscrive lo spazio entro il quale deve muoversi il legislatore delegato presentando i principi e criteri direttivi a cui quest'ultimo deve attenersi.

Si ritiene⁸⁷ che, parlando la norma di una attività di "revisione" delle vigenti norme antielusive, l'oggetto della delega non può essere caratterizzato da alcuna creatività e rimane circoscritto ad una semplice revisione di regole attualmente esistenti per aggregarle intorno ad una disciplina unitaria che, in quanto tale, non può che riguardare tutti i tributi, sia le imposte dirette che le altre imposte indirette e i tributi locali.

La norma prescrive 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". Osservando la formulazione particolareggiata della disposizione, si deduce che al legislatore delegato non sono lasciati spazi per individuarne altre. La legge delega ha fatto propria la definizione elaborata, nel tempo, dalla dottrina e dalla giurisprudenza. Sul punto, pertanto, non

.

⁸⁶ Legge n. 23/2014

⁸⁷ T. Lamedica, *La delega fiscale considera l'abuso del diritto e l'elusione*, in *Corriere tributario*, 2014, 16, 1278.

ci saranno novità sostanziali, tuttavia la futura disciplina dell'abuso del diritto e della elusione fiscale dovrebbe essere contenuta in disposizioni normative unitarie non lasciate alla instabilità interpretativa della dottrina e della giurisprudenza. Tutto ciò può avere riflessi anche quando si ha a che fare con comportamenti abusivi ritenuti penalmente rilevanti⁸⁸.

L'art. 10-bis dello schema di decreto legislativo approvato negli scorsi mesi è rubricato "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale" e lo si riporta di seguito sottolineando le parti di maggior interesse: "1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, 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 i 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, salvo che queste ultime non configurino un caso di abuso del diritto. 5. Il contribuente può proporre interpello preventivo per

⁸⁸ T. Lamedica, *La delega fiscale considera l'abuso del diritto e l'elusione*, in *Corriere tributario*, 2014, 16, 1278.

conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sono disciplinate le modalità applicative del presente comma. Fino all'emanazione del decreto, si applica il regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259. 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. 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 altre disposizioni e, in particolare, di quelle sanzionabili ai sensi del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni. 13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie. 2. L'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, è abrogato. Le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili. 3. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente presenta istanza di interpello ai sensi del regolamento del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259. Resta fermo il potere del Ministro dell'economia e delle finanze di apportare modificazioni a tale regolamento. 4. I commi da 5 a 11 dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 non si applicano agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea. 5. Le disposizioni dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto 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".

Per quel che riguarda il diritto tributario, la riforma sembra riproporre una fattispecie di abuso/elusione simile a quella prevista dall'art. 37 bis ma di portata generale e recepente le coordinate giurisprudenziali sul punto, tranne la rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto da parte del giudice.

Rilevante la novità dell'espressa sanzionabilità amministrativa dell'elusione che pone fine al dibattito sull'antigiuridicità dell'elusione facendola rientrare fra le condotte illecite del diritto tributario e contraddicendo quella parte, consistente e autorevole, della dottrina tributaria che la qualificava come condotta lecita del contribuente.

Per il resto le problematiche rimangono pressappoco uguali, soprattutto riguardo ai profili di ordine generale riguardanti il contrasto con i principi cardine in materia penale e anche, se in minor misura, il diritto amministrativo. Ciò a maggior ragione, se si tiene conto la concezione del diritto punitivo in ambito europeo che ha una visione diversa e più unitaria dei due ambiti sanzionatori.

3 L'ELUSIONE E IL DIRITTO PENALE

Si è visto come la giurisprudenza europea¹ è stata e continua ad essere prudente riguardo le ricadute sanzionatorie delle condotte rientranti nel divieto di abuso del diritto europeo, a differenza dalla nostra giurisprudenza tributaria che non è parca nell'accompagnare le riprese a tassazione derivanti dal ritenuto abuso di istituti di diritto tributario all'inflizione di sanzioni amministrative².

Se questo è il contesto, si comprende l'attualità del tema e delle riflessioni di dottrina e giurisprudenza sulla possibile o meno rilevanza penale, non solo della già conosciuta elusione fiscale, ma altresì del abuso del diritto tributario.

Il problema della rilevanza penale dell'elusione si è riproposto con la riforma del diritto penale tributario ad opera del del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ha riformulato il delitto di "dichiarazione infedele" e ha riproposto agli interpreti³ la

¹ L'atteggiamento prudenziale della Corte europea in tema di applicabilità delle sanzioni sembrerebbe circoscritto al principio dell'abuso del diritto quale clausola generale, mentre lo stesso giudice sembra ritenere legittima la sanzionabilità dei singoli comportamenti elusivi espressamente, specificatamente e normativamente previsti.

² A. Perini, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto" e norme penali,* in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia,* CEDAM, Padova, 2012, n. 3, 731.

³ Così G. Bersani, *Elusione fiscale e dichiarazione infedele*, in *Fisco*, 2002, 48, 7675. L'Autore fa notare che in quegli anni le pratiche elusive iniziano a non essere più indifferenti per il legislatore, essendo stato codificato nell'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 un principio generale finalizzato a "congelare" gli effetti delle operazioni elusive. Vedi, fra gli altri, F. Gallo, Rilevanza penale dell'elusione, in Rass. Tributaria, 2001, 2, 321. E, per una ricostruzione delle posizioni favorevoli alla sanzionabilità penale dell'elusione anche nel contesto normativo precedente, per tutti G. Bersani, Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, in Fisco, 2012, 27, 4263. L'autore ritene che anche le condotte elusive potessero rientrare nel concetto di frode esterna di cui all'art. 4, lettera f), della L. n. 516/1982 e individuava nelle condotte di c.d. transfer price, di usufrutto su azioni, di c.d. dividend washing, di fusioni societarie per motivi fiscali e di sale and lease back, i casi che più facilmente potrebbero configurare la fattispecie penale. "Anche altri autori erano orientati in questo senso osservando – a proposito della fattispecie di transfer pricing - che "... se nessun dubbio in merito alla configurabilità del reato si pone nel caso in cui nella transazione le parti si avvalgano di documenti ideologicamente falsi e prove comunque precostituite per supportare casualmente l'operazione i cui effetti si riflettono inevitabilmente sia in contabilità che in dichiarazione, alle stesse conclusioni si perviene qualora le parti si avvalgano di una società terza, sita all'estero, appartenente allo stesso gruppo economico delle società interessate alla transazione, che si ponga come entità fittizia esclusivamente preordinata ad ostacolare l'accertamento dei fatti materiali (operazione di transfer pricing), alla quale vengano imputati i proventi dell'operazione contrattualmente spettanti alla società italiana,

problematica della valenza penale delle pratiche elusive, già affrontata in passato in dottrina e in giurisprudenza. Tale novella legislativa ha previsto un concetto di *fittizietà* diverso da quello utilizzato in passato nella vigenza della L. 7 agosto 1972, n. 516 (almeno con riferimento alla fattispecie di dichiarazione infedele), e differenziato a seconda che si tratti dell'ipotesi di cui all'art. 2 o di quelle di cui agli artt. 3 e 4 del D.Lgs. n. 74/2000.

Quindi ci si nuovamente interrogati se il risparmio di imposta conseguente al negozio elusivo possa essere ricompreso nel concetto di "indicazione di elementi attivi in misura inferiore a quella reale" o in quella di "elementi passivi fittizi" e quindi se, in caso di superamento della soglia di punibilità, tale condotta possa integrare l'elemento oggettivo del reato di dichiarazione infedele.

Ultimamente, grazie ad alcune sentenze della Cassazione il dibattito si è vitalizzato nuovamente. In particolare, è obbligo segnalare la nota sentenza riguardante due

parte formale dell'operazione con il soggetto non residente, al fine di conseguire una più favorevole tassazione o, addirittura una esenzione dei proventi derivanti dall'operazione stessa. In questo caso, l'interposizione di un organismo societario-terzo, destinatario dei proventi della transazione altrimenti imputabili al soggetto residente in Italia, parte formale del contratto, costituisce condotta diretta ad ostacolare l'accertamento dei fatti materiali e, pertanto, può configurare gli estremi del delitto di frode fiscale di cui all'art. 4 lett. f)". In tale orientamento si poteva collocare la pronuncia del Tribunale di Trieste ove si affermava: "... nonostante tali indicazioni giurisprudenziali e dottrinali la maggioranza della dottrina e della giurisprudenza sono sempre orientate nel senso di escludere la rilevanza penale delle condotte elusive e le critiche che la pronuncia della Corte di Cassazione ha ricevuto 'a caldo' nei primi commenti dottrinali confermano la preferenza verso un approccio formale del problema". In particolare in dottrina si era poi osservato che il rapporto fra evasione ed elusione "... è di completa alterità: se una fattispecie è autenticamente elusiva non può integrare il delitto di frode fiscale e viceversa se integra il delitto in questione fuoriesce certamente dall'ambito elusivo"." E sempre al medesimo autore si rimanda per l'indicazione della dottrina che ritiene possibile che la condotta elusiva rientri nell'ambito d'applicazione dell'attuale art. 3 del D.Lgs. 74/2000 che afferma: "tale soluzione, anche prima della importante pronuncia della Corte di Cassazione, trovava conforto in quella parte della dottrina, secondo cui l'elusione fiscale può tecnicamente comportare l'incriminazione ai sensi dell'art. 3, sempre che la condotta, che per rilevare a questi fini deve essere in ogni caso connotata da fraudolenza, si accompagni ad una falsa rappresentazione contabile e sempre che gli organi inquirenti acquisiscano sufficienti fonti di prova, circa l'esistenza di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di tale falsità; "... In definitiva, quindi, si ritiene che in base all'assetto derivante dalla riforma l'elusione fiscale sia di per sé suscettibile, in astratto, di integrare anche l'ipotesi di dichiarazione fraudolenta, ex art. 3, almeno nei casi in cui la costruzione elusiva abbia richiesto l'adozione di modalità complesse, ricercate, diciamo così innaturali e per ciò stesso artificiose, accompagnate da una rappresentazione contabile non veritiera. Al contrario, non si possono neppure escludere casi di elusione in cui tutto ciò non accada – ad esempio quando il problema si riferisca semplicemente alla semplificazione giuridica di un costo comunque non deducibile – e, quindi, non vi dia un ostacolo per l'attività del Fisco. In tale situazione si renderà conseguentemente applicabile l'art. 4 del decreto della riforma"

noti stilisti che ha chiaramente riconosciuto la possibile rilevanza penale delle fattispecie elusive soffermandosi, a differenza dei precedenti interventi sul punto, maggiormente in motivazione sull'inquadramento delle fattispecie elusive in ambito penale. Si tratta della pluricommentata e criticata sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Il pen., 28 febbraio 2012, n. 7739 sulla quale non si potrà fare a meno di soffermarsi nel corso della trattazione.

Ampia parte della dottrina ha criticato, come detto, questa svolta giurisprudenziale ed è incline ad escludere la rilevanza penale delle condotte elusive evidenziando che si tratta di condotte fatte assolutamente palesi dal contribuente e non rientrano nella ratio dei reati fiscali, orientati a reprimere condotte decettive strumentali ad una rappresentazione dei fatti difforme rispetto al reale⁴.

Ma non mancano voci discordanti che si rifanno a quella parte della dottrina che ritiene che l'odierna fattispecie di cui all'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000 sia in grado di tipizzare non solo i costi inesistenti⁵, ma pure i costi non di competenza o privi di inerenza e riportati nella redazione della dichiarazione⁶.

-

⁴ Così A. Perini, La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto" e norme penali, in Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia, CEDAM, Padova, 2012, n. 3, 731. Vedi Caraccioli, Fusione e scissione di società. Profili penali, in Il fisco, 1993, 6717; Flick, Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?, in Giur. comm., 2011, I, 483; Flora, Perché l' "elusione fiscale" non può costituire reato (a proposito del "caso Dolce & Gabbana"), in Riv. trim. dir. pen. ec., 2011, 865; Lanzi-Aldrovandi, Manuale di diritto penale tributario, Padova, 2011, 170; Lunghini, Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?, in Riv. dir. trib., 2006, 657; Mucciarelli, Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici, in AA.VV., Elusione ed abuso del diritto tributario, a cura di Maisto, Milano, 2009, 421; Musco-Ardito, Diritto penale tributario, Bologna, 2010, 166:

⁵ Naturalmente i costi inesistenti in oggetto non sono quelli falsamente documentati c trovano la loro rilevanza penale nell'art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000.

⁶ Così A. Perini, La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto" e norme penali, in Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia, CEDAM, Padova, 2012, n. 3, 731. L'Autore evidenzia che "è questa una rilevante innovazione introdotta dalla riforma del 2000, in quanto la constatata rilevanza ex art. 4 anche di quelle componenti di costo meramente indeducibili sembrerebbe portare nuova linfa alla tesi della potenziale rilevanza penale dei fatti elusivi: se, infatti, la conseguenza delle condotte elusive – in sede tributaria – è la non deducibilità dei componenti negativi di reddito scaturenti dai fatti elusivi, si potrebbe ritenere che codesti componenti negativi, laddove siano superiori alle previste soglie di punibilità, assumano rilevanza ai sensi della fattispecie di dichiarazione infedele. E, simmetricamente, il ragionamento potrebbe essere ripetuto anche per gli elementi attivi effettivi eventualmente non dichiarati cui fa riferimento sempre l'art. 4". E "dunque, anche le spese indebitamente dedotte dal contribuente in quanto – ad esempio – relative all'ammortamento di uno yacht, alla ristrutturazione della casa di campagna, all'acquisto di un gioiello, alla "settimana bianca", ecc., sembrano destinate a ricadere nell'ambito applicativo della

Come in precedenza evidenziato, altri paesi, come Francia o Austria, hanno nel loro ordinamento una norma esplicita riguardo alla sanzionabilità delle condotte elusive e altri ancora, come l'ordinamento spagnolo, contengono la previsione espressa della non punibilità delle medesime condotte. La mancanza di un'analoga disposizione nel nostro ordinamento rende ancor più complesso il tema della punibilità delle condotte elusive, questione già di per se alquanto problematica.

La Corte di Cassazione⁷, che aveva in passato già affrontato il tema⁸, solo di recente ha approfondito la ricerca di un espresso fondamento legislativo per la punibilità di tali condotte, cercando di conciliarla con i principi del diritto penale.

fattispecie, sempre a condizione che superino (o concorrano a far superare) le soglie di punibilità previste dalla norma". Sul punto, fra gli altri, Bersani, I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione, Padova, 2003, 42; Nannucci, Il delitto di dichiarazione infedele, in AA.VV., La riforma del diritto penale tributario (D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), a cura di Nannucci, D'Avirro, Padova, 2000, 175; Di Amato, La dichiarazione infedele, in Di Amato-Pisano, I reati tributari, in Trattato di diritto penale dell'impresa, a cura di Di Amato, Padova, 2002, 554.

⁷ Cass., Sez. II pen., 28 febbraio 2012 n. 7739. Innumerevoli e autorevoli sono i commenti alla pronuncia, fra i tanti, vedi M. Basilavecchia, *Quando l'elusione costituisce reato*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2012, 385; A. Contrino, *Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilita` delle sanzioni amministrative tributarie in caso di "elusione codificata" e "abuso/elusione"*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 261; P. Corso, *Una elusiva sentenza della Corte di cassazione sulla rilevanza penale dell'elusione*,

in Corr. trib., 2012,1074; G. Escalar, Un caso esemplare di trasformazione indebita del divieto di abuso del diritto in norma impositiva in bianco, in Corr. trib., 2012, 1670; G. Flora, Perche´ l'elusione fiscale non puo` costituire reato (a proposito del "caso Dolce & Gabbana"), in Riv. trim. dir. pen. econ., 2011, 865; U. Pauro, D. Stevanato, R. Lupi, G.Gargiulo, Evasione interpretativa, Cassazione penale e motivazione della mancanza di dolo, in Dialoghi Tributari, 2012, 211; D. Terracina R. Lupi, Fatto, diritto e sanzioni penali nella sentenza "Dolce e Gabbana", in Dialoghi Tributari, 2012, 295. Come già visto la sezione tributaria della stessa Corte giunge sostanzialmente alle medesime conclusioni in Cass., sez. trib., 30 novembre 2011, n. 25537.

⁸ Vedi Cass. pen., sez. V, 7 luglio 2006, n. 23730 in Dir. prat. soc., 2007, 62 ss. con nota di I. CARACCIOLI, Elusione fiscale e reati tributari: un precedente giudiziario inesistente. Nella pronuncia, riguardante un caso di bancarotta fraudolenta, purtuttavia si legge che la "condotta che esula dalla contestazione e che non assume (trattandosi di elusione) interesse a fine penale. Del resto questa prassi è stata diffusamente praticata all'epoca dei fatti, in vista della introduzione di norme antielusive (la cui violazione, peraltro, in linea di principio, non comporta conseguenze di ordine penale)". Ma anche, Cass. pen, sez. III, 28 luglio 2010, n. 29724 pubblicata in *Corr. trib.*, 2011, 2937 ss. con nota di P. CORSO, *Abuso del diritto in materia penale: verso il tramonto del principio di legalità?* e in *Riv. Giur. trib.*, 2011, 852 con nota di A. MARCHESELLI, *Numerosi concreti ostacoli si contrappongono alla punibilità di elusione fiscale e abuso del diritto*. La pronuncia, in un caso di esterovestizione della residenza fiscale, ritiene ipotizzabile il reato di omessa dichiarazione, ex art. 5 D.Lgs. n. 74/2000, con riferimento a una società di diritto straniero che possegga in Italia una stabile organizzazione.

Il tipo di approccio usato dalla giurisprudenza viene considerato positivamente da una parte della dottrina che ritiene, appunto, che da un punto di vista dogmatico la questione debba essere risolta non tanto attraverso un'indagine di carattere ontologico sull'intrinseca antigiuridicità delle condotte elusive, ma verificando l'esistenza di un adeguato fondamento legislativo per l'irrogazione della sanzione⁹. E sempre con favore viene accolta la conclusione raggiunta dalla Corte con le citate sentenze, secondo cui deve escludersi, stante la riserva di legge operante in ambito sanzionatorio, che la violazione di un mero principio di diritto, quale è quello relativo al divieto di abuso del diritto, possa avere una qualche rilevanza sul piano punitivo. Si ritiene evidente la sua incompatibilità rispetto al fondante principio di legalità, in ragione della lesione dei corollari di determinatezza e tassatività, stante la sua natura essenzialmente atipica.

Più problematica e meno armonizzabile con i principi che reggono il diritto penale appare, invece, la soluzione proposta dalla Corte con riferimento alla rilevanza sanzionatoria dell'art. 37 bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Si ritiene che le argomentazioni seguite dai giudici non abbiano tenuto in debita considerazione, fra l'altro, né i rapporti tra art. 37 bis ed infedeltà della dichiarazione, né l'idoneità di tale norma a circoscrivere l'illecito da elusione con sufficiente determinatezza.¹⁰

٠

⁹ Così A. Giannelli, Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della Corte di Cassazione, in Rivista trimestrale di diritto tributario, 2014, 1, 121.

¹⁰ A. Giannelli, *Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della Corte di Cassazione*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2014, 1, 121. L'Autore evidenzia che "più in generale desta poi qualche perplessità l'ipotesi di introdurre un doppio binario tra elusione fiscale da art. 37 bis ed abuso del diritto. È chiaro, infatti, che le indubbie sovrapposizione sussistenti tra il contenuto di tale articolo e quello del principio dell'abuso del diritto potrebbero facilmente determinare nuove forme di discriminazione tra fattispecie egualmente elusive – sulla falsa riga di quanto già avvenuto con riferimento alle garanzie procedimentali. In conclusione, sebbene la Corte abbia compiuto un indubbio passo in avanti nel tentativo di risolvere la questione della punibilità delle condotte elusive, non sembra che l'approdo ad oggi raggiunto possa ritenersi pienamente soddisfacente. Anzi, muovendo da una prospettiva de iure condendo, sembra preferibile – anche in virtù di un confronto con le scelte al riguardo compiute dai prevalenti ordinamenti stranieri – una soluzione di segno opposto che abbandoni l'ipotesi – implicitamente posta alla base dei ragionamenti seguiti dalla Corte di Cassazione – di una diretta equivalenza tra fattispecie elusive rilevanti sul piano sanzionatorio e fattispecie elusive accertabili dall'Amministrazione finanziaria ai sensi di una clausola antielusiva generale".

In dottrina, le opinioni in punto di rilevanza penale delle fattispecie elusive sono molto variegate. C'è chi ritiene che la condotta elusiva non possa rientrare nell'ambito delle fattispecie penal-tributarie neanche in astratto. Altri osservano che l'interpretazione della norma permette in astratto tale possibilità, ma la escludono in quanto contrastante con i principi di diritto penale. E fra chi né ammette la sanzionabilità penale, solo in astratto o anche "in concreto", le opinioni su quale delle norme del D.Lgs. 74/2000, ma anche del diritto penale comune¹¹, si ritengono applicabili, è quantomeno varia. A parte chi ritiene configurabile il reato di truffa ai danni dello Stato, gran parte degli interpreti ritiene configurabili i reati di infedele e omessa dichiarazione di cui, rispettivamente, agli articoli 4 e 5 del D.Lgs. 74/2000. Da ultimo, non manca chi chiama in gioco l'art. 3, ovvero la dichiarazione fraudolenta mediante altri artefici¹².

-

¹¹ Ma si è molto discusso sull'applicabilità

¹² Sul punto per tutti G. Pezzuto, *L'esclusione della punibilità` in caso di adequamento al parere del* Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, in Rass. trib., 2001, 6, 1563. Il chiaro autore mette in guardia dai problemi di compatibilità costituzionale che comporta la sanzionabilità dell'elusione ma sembra ammettere una sua configurabilità in astratto. Per l'esposizione che fa risaltare l'importanza della questione, se ne riportano le parole: "In tal caso, allora, ci potrà anche essere, almeno in astratto, una rilevanza penale del comportamento anche se non sarà stato richiesto alcun parere all'Amministrazione finanziaria ed indipendentemente dal ruling, in quanto la rilevanza della condotta deriverà dal sistema e non dall'art. 16 del D.Lgs. n. 74 del 2000. Fermo restando, lo si ripete ancora una volta, che questo non vuol dire che l'elusione abbia sempre e comunque rilevanza penale ma che occorrerà valutare caso per caso l'esistenza di tutti gli elementi costitutivi del reato. Se ciò è vero occorrerà allora chiedersi se l'elusione sia da inquadrare nella fattispecie di cui all'art. 3 ovvero in quella di cui all'art. 4. A parte quanto già incidentalmente rilevato in merito nelle pagine precedenti, si ritiene che a tale domanda non si possa fornire una risposta universalmente valida. Al contrario, anche a questo proposito, così come sul profilo generale della rilevanza dell'elusione, occorrerà analizzare il caso concreto ed esprimersi con riferimento ad esso. Di sicuro, l'elusione in quanto tale - per la sua stessa natura - è connotata da particolare attenzione ed oculatezza, posto che i comportamenti elusivi tipici sono proprio, in genere, quelli che sfruttano le pieghe delle norme o che, comunque, presuppongono uno studio a monte di sofisticata ingegneria fiscale, spesso con proiezioni estere nell'ambito di una complessa strategia di tax planning. Se questo è vero - e si ritiene che sia difficilmente revocabile in dubbio - deve allora ritenersi che in tali casi il mezzo artificioso o fraudolento sia in qualche modo addirittura implicito nelle condotte riconosciute come elusive dall'ordinamento tributario, e questo soprattutto a seguito dell'introduzione nel nostro ordinamento dell'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, attuata nell'ambito della "riforma Visco". Naturale conseguenza di questa riflessione è che l'elusione fiscale potrà tecnicamente comportare l'incriminazione ai sensi dell'art. 3, sempre che la condotta, che per rilevare a questi fini deve essere in ogni caso connotata da fraudolenza, si accompagni ad una falsa rappresentazione contabile e sempre che gli organi inquirenti acquisiscano sufficienti fonti di prova circa l'esistenza di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di tale falsità. Per contro, non tutte le fattispecie elusive sono necessariamente connotate da modalità complesse e articolate, tali cioè da

Si premette che nel verificare se le condotte elusive rientrino nell'ambito d'applicazione delle fattispecie di reato, nella presente trattazione ci si concentrerà maggiormente sul delitto di dichiarazione infedele. Questo è il reato che, ad opinione della dottrina e della giurisprudenza, è di più facile configurabilità da chi mette in atto una condotta elusiva e costituisce "lo spartiacque *inferiore* della rilevanza penale dei fatti" in ambito tributario¹³.

far ritenere sussistente la fraudolenza e, quindi, il "mezzo" rilevante ex art. 3, comma 2. Si pensi, al riguardo, alla qualificazione di determinate spese sostenute dal contribuente tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza, soggette, com'è noto, ad un trattamento fiscale di gran lunga meno favorevole a mente dell'art. 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi. In un'ipotesi della specie, infatti, la diversa qualificazione giuridica di un costo sostenuto non presuppone necessariamente il ricorso ad un mezzo fraudolento idoneo a frapporre ostacolo all'attività di accertamento e controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, a meno che ciò non si accompagni ad altri comportamenti collaterali tali da far mutare sensibilmente la situazione. In definitiva, quindi, si ritiene che in base all'assetto derivante dalla riforma l'elusione fiscale sia di per sé suscettibile, in astratto, di integrare anche l'ipotesi di dichiarazione fraudolenta, ex art. 3, almeno nei casi in cui la costruzione elusiva abbia richiesto l'adozione di modalità complesse, ricercate, diciamo così "innaturali" e per ciò stesso artificiose, accompagnate da una rappresentazione contabile non veritiera. Al contrario, non si possono neppure escludere casi di elusione in cui tutto ciò non accada - ad esempio quando il problema si riferisca semplicemente alla qualificazione giuridica di un costo comunque deducibile - e, quindi, non vi sia un ostacolo per l'attività del Fisco. In tale situazione si renderà conseguentemente applicabile l'art. 4 del decreto della riforma. Del resto, è pur vero che nella stesura definitiva del provvedimento normativo in commento una semplice violazione contabile non può integrare ex se la fattispecie disciplinata dall'art. 3, ma sarebbe comunque piuttosto incongruo ed incoerente con il sistema ritenere che l'elusione, i cui connotati sono assai pericolosi per gli interessi sostanziali dell'Erario, debbano rimanere fuori dalla sfera di applicazione del sistema penale tributario, come la relazione ministeriale – secondo quanto si è già ricordato - lascerebbe intendere. Ad ogni modo, la dottrina è piuttosto critica sull'art. 16, che viene da taluni giudicato ridondante e nella migliore delle ipotesi poco chiaro e sarà a questo punto la giurisprudenza a fornire sul punto le indicazioni più utili e a sciogliere i nodi ancora aperti.

di Musco, Milano, 2002, 122. Si ritiene che l'elusione possa rientrare anche nell'art. 2 e parte della dottrina ammette la possibile configurazione della fattispecie prevista all'art. 3: "...l'elusione fiscale può tecnicamente comportare l'incriminazione ai sensi dell'art. 3, sempre che la condotta, che per rilevare a questi fini deve essere in ogni caso connotata da fraudolenza, si accompagni ad una falsa rappresentazione contabile e sempre che gli organi inquirenti acquisiscano sufficienti fonti di prova, circa l'esistenza di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di tale falsità; "... In definitiva, quindi, si ritiene che in base all'assetto derivante dalla riforma l'elusione fiscale sia di per sé suscettibile, in astratto, di integrare anche l'ipotesi di dichiarazione fraudolenta, ex art. 3, almeno nei casi in cui la costruzione elusiva abbia richiesto l'adozione di modalità complesse, ricercate, diciamo così innaturali e per ciò stesso artificiose, accompagnate da una rappresentazione contabile non veritiera. Al contrario, non si possono neppure escludere casi di elusione in cui tutto ciò non accada – ad esempio quando il problema si riferisca semplicemente alla semplificazione giuridica di un costo comunque non deducibile – e, quindi, non vi dia un ostacolo per l'attività del Fisco. In tale situazione si renderà conseguentemente applicabile l'art. 4 del decreto della riforma".

In primis, si affronterà la compatibilità in astratto delle fattispecie elusive con le fattispecie penal tributarie previste dal D. Lgs. 74 del 2000, ovvero ci si domanderà se le condotte elusive del diritto tributario possano rientrare nell'ambito di applicazione della sanzione penale. In un secondo momento, si verificherà, ammessa in astratto la configurabilità della fattispecie penale, la compatibilità della sanzionabilità penale delle condotte elusive con i principi del diritto penale.

3.1 IL CONCETTO DI FITTIZIETÀ MA ANCHE GLI ELEMENTI ATTIVI INFERIORI A QUELLI EFFETTIVI.

L'art. 4 del D. Lgs. 74 del 2000 prevede la sanzionabilità penale di chi indica in dichiarazione elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi.

Quindi, per la delimitazione dell'ambito d'applicazione del delitto di dichiarazione infedele si dimostra di rilevante importanza la nozione di elementi passivi fittizi.

Schematizzando, si tratta di stabilire se per elementi passivi fittizi la norma si riferisce a elementi reddituali non effettivi e non reali e, quindi, simulati e inesistenti sia in fatto che in diritto o ricomprenda anche i componenti reddituali negativi, che non concorrono alla produzione del reddito poiché, pur essendo effettivi, sono comunque indeducibili, ad esempio, per la mancanza dei requisiti della competenza o della inerenza normativamente previsti.

Se si aderisce a una nozione di fittizietà che ricomprenda solo gli elementi reddituali non effettivi, non reali giacché simulati e inesistenti sia in fatto che in diritto, ne discenderà l'irrilevanza penale dell'elusione fiscale; Al contrario, se si adotta un'accezione più ampia di fittizietà, che ricomprenda anche l'indicazione di componenti reddituali negativi, che non concorrono alla produzione del reddito perché, pur essendo effettivi, sono indeducibili, allora si apriranno le porte del delitto di dichiarazione infedele all'elusione fiscale.

Secondo l'orientamento dottrinale che nega la rilevanza penale del comportamento elusivo la nozione di fittizio equivale a quella di inesistente. E per inesistenza ci si riferisce alla divergenza dal reale, si tratta esclusivamente di una inesistenza sul piano naturalistico, in una mancata corrispondenza della dichiarazione alla realtà economico-commerciale. La presente tesi si basa, primariamente, sul valore semantico del termine fittizio, al quale accede un portato chiaramente espressivo di una non corrispondenza con la realtà, come deducibile dal sostantivo finzione e dal verbo fingere.

Inoltre, si fa presente che la dottrina è sostanzialmente compatta nel ritenere che gli elementi passivi fittizi contemplati dall'art. 2 del d.lgs. 74 del 2000 siano elementi passivi inesistenti, trattandosi di dati inerenti a operazioni inesistenti. Argomentando da ciò, si ritiene che esigenze di interpretazione sistematica indurrebbero a adottare tale accezione coerentemente in tutto il diritto penale tributario¹⁴.

La locuzione *elementi passivi fittizi* è definita da Autorevole dottrina¹⁵ "Il cavallo di Troia attraverso il quale l'art. 4 potrebbe veicolare l'incriminazione delle condotte elusive".

L'Autore individua due interpretazioni alternative del concetto di fittizietà. La prima viene definita concezione autonomistica ed equipara la fittizietà all'inesistenza in rerum natura: gli elementi passivi non esistono in fatto e dunque neanche in diritto. La seconda viene chiamata concezione tributaristica e intende il concetto in esame come mera non deducibilità: gli elementi passivi esistono in fatto ma non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria.

¹⁴ Vedi A. M. Dell'Osso, *L'elusione fiscale al banco di prova della legalità penale*, in *Diritto penale e* processo, 2014, 1, 81 che, nel commento alla recente ordinanza, avente come protagonista un famoso attore, così si esprime: "è bene chiarire, però, che quando si avalla una lettura in chiave "naturalistica" del concetto di fittizio non si sta dimenticando di essere in un settore per definizione "normativo": sono le norme tributarie a dire cosa inserire nella dichiarazione e come trattare le singole voci; esse, però, non possono influire sull'esistenza delle cose stesse. Così, i costi che non hanno titolo per essere dedotti (l'acquisto di un gioiello destinato all'amante), anche se portati in deduzione contro ogni previsione tributaria non diventeranno perciò inesistenti. In quest'ottica la condotta contestata a Bova doveva essere ritenuta semplicemente atipica, non conforme alla fattispecie di dichiarazione infedele, in quanto non vi era stata alcuna indicazione di elementi passivi inesistenti; l'attore aveva dedotto costi effettivamente sostenuti, pur nell'ottica di un'operazione sfornita di valide ragioni economiche e, verosimilmente, sorretta da una finalità di ottimizzazione fiscale. A fronte, cioè, di tutti gli ingredienti per il disconoscimento dei benefici fiscali così ottenuti e per il recupero a tassazione di quanto indebitamente risparmiato mancano i presupposti di tipicità del reato ipotizzato". Si ricorda che autorevole dottrina E. Musco-F. Ardito, Diritto penale tributario, Bologna, 2010, 135 sul punto ritiene che il concetto penale di fittizietà andrebbe modulato, di volta in volta, in relazione al contenuto della specifica norma di riferimento.

¹⁵ Flick, Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?, in Giur. comm., 2011, I, 465. Dove curiosamente si legge: "La tesi della rilevanza penale non è invero incontrovertibile e gli argomenti addotti a suo sostegno sono stati tutti sottoposti a revisione critica:" e dopo i due punti l'autore con irreprensibile sottigliezza ribatte alle varie argomentazioni. L'espressione usata dall'illustre interprete potrebbe far pensare che le valide ragioni poste a fondamento della rilevanza penale siano considerate di maggior solidità rispetto a quelle della tesi opposta e, nell'opera citata, sostenuta.

Si ritiene non insuperabile l'argomento legato, per un verso, all'espressa rilevanza penale di alcuni casi di inopponibilità del risparmio d'imposta al fisco e "per altro verso, discendente dalla possibile rilevanza penale delle valutazioni ai fini delle fattispecie cui elemento costituivo sia una frode oppure (come nel caso dell'art. 4 d. lgs. 74 del 2000) un mendacio. Sotto il primo aspetto, si osserva che una cosa è il difetto di competenza; altra è l'elusione la cui rilevanza discende, come dovrebbe essere ormai chiaro, da una legislazione per clausole generali (piuttosto che dalla violazione di specifiche disposizioni, da cui è pacifico derivino doveri particolari, come accade nel difetto di competenza) e che è (dunque) dubbio configuri un illecito. Sicché l'assimilazione delle due situazioni, tra loro profondamente diverse, sarebbe un fuor d'opera. Quanto al secondo aspetto - si aggiunge - l'argomento potrebbe poi essere usato addirittura in senso inverso: se il legislatore esclude la rilevanza penale delle valutazioni espresse sulla base di criteri esplicitati, a fortiori dovrebbe essere considerata penalmente lecita l'elusione, integrata da «una condotta "alla luce del sole" e non clandestina» ¹⁶.

Allora, ci si auspica che il concetto di fittizietà venga interpretato in modo rigoroso, "riferendo l'aggettivo «fittizio all'ambito della falsità o quantomeno dell'inesistenza, e non della mera indeducibilità fiscale. Se si contesta che una certa operazione ha consentito la deduzione di un costo (realmente sostenuto, inerente, ecc.) e la si reputa elusiva, è difficile sostenere che quel costo diventa, a seguito del giudizio di elusione, «inesistente» o «fittizio»."¹⁷

-

¹⁶ Flick, Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?, in Giur. comm., 2011, I, 465. Vedi A. Marcheselli, Elusione, buona fede e principi del diritto tributario, in Rass. trib, 2009, 409 e RAMPONI, «Transfer pricing» e categorie penalistiche. La selettività dell'illecito penale tributario tra disvalore d'azione e disvalore d'evento, in Riv. trim. dir. pen. econ., 2009, 222.

¹⁷ D. Stevanato *Profili penali dell'elusione*: conferme sull'irrilevanza penale dell'elusione, in Dialoghi Tributari, 2012, 1. Cfr. Mucciarelli, Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici, in AA.VV., Elusione ed abuso del diritto tributario, a cura di Maisto, Milano, 2009, 421 che con le seguenti parole si esprime: "l'inesistenza dell'operazione e la decettività della stessa rappresentano a ben vedere la ragion d'essere dell'intervento penale, con la conseguenza che può essere attribuita univoca rilevanza solo alle operazioni prive di reale sostrato reale ed economico. Coerentemente con il bene giuridico tutelato dalla norma incriminatrice, il pericolo circa la lesione degli interessi fiscali viene a giuridica esistenza soltanto in rapporto con l'artificiosa rappresentazione di elementi reddituali negativi ovvero con la decettiva sottomanifestazione dell'attivo, sicché è esclusivamente la sostanza economica dell'operazione (quindi: l'effettività delle variazioni in aumento o in

Differentemente, autorevole dottrina¹⁸, che per prima si è data carico della questione, ritiene che, se nella nozione di fittizietà vengono ricompresi anche i costi indeducibili (come l'Autore, si vedrà, ritiene), la fattispecie evasiva dell'art. 4 ricomprende anche la condotta di elusione, anche se tale condotta si esplica attraverso l'indicazione nella dichiarazione di elementi passivi reali. Difatti, se la fittizietà è intesa come mera indeducibilità dei costi, è evidente che i costi fittizi sono anche quelli che non concorrono a formare il reddito perché fiscalmente irrilevanti, come può essere il caso dei costi che derivano da una condotta elusiva fiscalmente illecita.

Si evidenzia una esigenza di simmetria interpretativa con l'altra espressione contenuta nello stesso art. 4 del D. Lgs. 74 del 2000 riguardante gli elementi attivi. L'espressione "indica ... elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo" individua, "sul fronte delle componenti positive, l'elemento oggettivo del reato di dichiarazione infedele, per il solo fatto che vi è una differenza tra l'elemento attivo dichiarato e quello effettivo, differenza che non è quindi necessariamente conseguente, sul piano qualitativo, da falsità e simulazioni, ma che deriva solo da una divergenza quantitativa. E non v'è alcuna ragione logica perché non debba interpretarsi simmetricamente, anche sul fronte delle componenti negative, l'altra espressione "elementi passivi fittizi" nel senso, appunto, di

-

diminuzione) l'estremo al quale occorre avere riguardo per considerare il presupposto impositivo, la cui decettiva rappresentazione (in chiave omissiva ovvero commissiva) integra il fatto tipico".

¹⁸ F. Gallo, Rilevanza penale dell'elusione, in Rass. Tributaria, 2001, 2, 321. Franco Gallo è uno dei primi ad essersi occupato del problema della rilevanza penale dell'elusione. L'Interprete ritiene che una corretta esegesi della norma porta a ricondurre l'elusione fiscale nell'ambito del penalmente illecito, conclusione né gradita né auspicata dall'Autore che così argomenta: "La mia opinione su questo dilemma è che, sul piano della politica legislativa e degli obiettivi di depenalizzazione annunciati e, soprattutto, sul piano del suo disvalore sociale, l'elusione non dovrebbe avere rilevanza penale. E ciò anche se essa - al pari dell'evasione - comporta il pagamento di una minore imposta rispetto a quella effettivamente dovuta. Il nuovo dettato normativo introdotto con il D.Lgs. n. 74/2000 sembra però non aver attuato questo disegno. Sia la lettera dell'art. 4, direttamente, sia altre disposizioni dello stesso D.Lgs. [artt. 7 e 1, lettera f)], indirettamente, portano infatti a ritenere fittizi anche i costi effettivi indicati per ridurre indebitamente (nella specie, elusivamente) la base imponibile".

"elementi (anche reali) indeducibili in quanto divergenti per eccesso rispetto a quelli effettivi" (e cioè di "elementi passivi di ammontare superiore a quello effettivo")"¹⁹.

A supporto di tale tesi, si osserva che il legislatore non ha inteso equiparare il concetto di inesistente di cui all'art. 2 alla fattispecie in cui l'operazione non esiste in natura: la fattura soggettivamente falsa prevista dall'ambito operativo dell'art. 2 (e quindi rientrante nel concetto di inesistente), in quanto riferisce l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, può essere stata pagata ed essere stata emessa a fronte di un'operazione realmente eseguita; dal momento che il Legislatore comunque la qualifica inesistente, ciò indica che a tale termine occorre assegnare un significato diverso da quello di operazione non esistente in natura²⁰.

Il concetto di fittizietà si dimostra atto a ricomprendere anche le rilevazioni contabili che rappresentano costi effettivamente sopportati dal contribuente ma non riconoscibili dal punto di vista tributario, o non riconoscibili nella misura indicata o per quell'esercizio; in tale prospettiva il termine fittizio dovrebbe intendersi non come rappresentazione fraudolenta" bensì come operazione realizzata in violazione della normativa tributaria.

Tale conclusione trova conforto anche nel richiamo che di tali condotte viene fatto nell'art. 7 in tema di rilevazioni contabili eseguite in violazione dell'esercizio di

¹⁹ Così F. Gallo, Rilevanza penale dell'elusione, in Rass. Tributaria, 2001, 2, 321 dove l'Autore esplicita ile basi del suo ragionamento: "ritengo in particolare che l'indicazione di "elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo" debba risolversi nel fatto del mero scostamento quantitativo (supportato, beninteso, dal fine di evasione) e non in una condotta di occultamento di un dato reale (seppur realizzato senza artificio). Respingo in particolare quest'ultima interpretazione restrittiva sembrandomi che nella specie debba ragionarsi in un ottica puramente tributaria, sulla base della nozione di dichiarazione infedele scaturente dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997. Ritengo, cioè, che la fattispecie penale di dichiarazione infedele debba ricalcare quella amministrativa, la quale, come è noto, si risolve nella mera indicazione di "un reddito imponibile inferiore a quello accertato" o, comunque, "di un'imposta inferiore a quella dovuta ...". Giungo a questa conclusione non solo per un fatto di identità linguistica, ma anche perché una divaricazione tra le due fattispecie non troverebbe alcuna giustificazione in termini strutturali e cioè di costruzione della fattispecie penale di dichiarazione infedele, che - stante la separata criminalizzazione delle ipotesi di dichiarazione fraudolenta - non può, a mio avviso, che riferirsi a tutte le residuali condotte di dichiarazione di un imponibile inferiore a quello dovuto. In buona sostanza la rilevanza penale della dichiarazione infedele amministrativa si ha non perché le due fattispecie siano sostanzialmente diverse, ma perché la differenza tra l'imponibile dichiarato (o l'imposta dichiarata) e quello accertato (o l'imposta dovuta) supera i limiti quantitativi stabiliti dallo stesso art. 4, ultimo comma".

²⁰ Perini, *Il delitto di dichiarazione infedele*, in *Diritto penale e processo*, 2001, 1262. G. Bersani, *Elusione fiscale e dichiarazione infedele*, in *Fisco*, 2002, 48, 7675.

competenza, con la conseguente riconducibilità di tali condotte alle fattispecie previste dagli artt. 3 e 4 del D.Lgs. n. 74/2000.

L'art. 7 individua le esimenti relativamente agli artt. 2, 3 e 4 nelle "rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile", e nelle "rilevazioni e valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio".

E' stato ritenuto pacifico che tali espressioni presuppongano il carattere fittizio dei costi non deducibili anche nelle ipotesi in cui la indeducibilità deriva dalla violazione del principio di competenza o di altri criteri valutativi. "In altri termini, se tale violazione può dar luogo, per espressa ammissione dell'art. 7, al reato di cui all'art. 4, vuol dire che la fittizietà dei costi che dà luogo alla dichiarazione infedele non può che essere intesa in senso ampio, e cioè nel senso che essa riguarda anche i costi effettivi indeducibili perché frutto di una condotta elusiva"²¹.

Ancora, si ritiene che la definizione di imposta evasa contenuta nell'art. 1 lettera f) sia talmente generica che è veramente difficile negare che essa ricomprenda anche l'imposta elusa. Anche l'imposta elusa è il risultato della differenza tra un'imposta effettivamente dovuta, in base all'operazione elusa, e l'imposta dichiarata, in riferimento all'operazione elusiva.

Si incorre in errore nell'individuare l'imposta effettivamente dovuta in quella che il contribuente deve corrispondere in relazione all'operazione posta in essere, ovvero l'operazione elusiva, e perciò deducendo che non sarebbe possibile fare emergere una differenza da pagare a titolo di imposta evasa rispetto all'imposta dichiarata. Ciò ritenendo l'Autore aderisce alla tesi della natura non procedimentale dell'art. 37-bis che identifica l'imposta effettivamente dovuta in quella che il contribuente avrebbe dovuto dichiarare applicando l'art. 37-bis e non in quella dichiarata. "Quest'ultima è sì quella dovuta per l'operazione elusiva posta in essere, ma non è

²¹ F. Gallo, Rilevanza penale dell'elusione, in Rass. Tributaria, 2001, 2, 321

certo quella "effettivamente dovuta" per l'operazione che avrebbe dovuto essere considerata per individuare il regime fiscale più oneroso non elusivo"²².

Una variante all'orientamento su esposto la si scorge in quella dottrina secondo cui il termine fittizio assume un accezione diversa a seconda che ci si trovi in presenza di reati caratterizzati da fraudolenza o da reati dichiarativi. A tale proposito si è osservato che nell'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 il legislatore ha preferito una nozione di fittizietà penalmente rilevante dell'elemento passivo riferita alla sua inesistenza materiale, destinata a presidiare quella maggiore insidiosità tipica dell'inesistenza materiale comune all'incriminazione anche degli altri delitti dichiarativi. In questi ultimi (artt. 3 e 4 del D.Lgs. n. 74/2000) il legislatore ha espressamente dato rilevanza anche alla fittizietà giuridico-tributaria dell'elemento passivo. Da ciò si può dedurre che nel sistema del D.Lgs. n. 74/2000 la nozione di elementi passivi fittizi è per tutti i delitti dichiarativi sicuramente comprensiva della fittizietà materiale (c. d. fittizietà-inesistenza) che è perciò nozione comune ed unitaria per tali fattispecie. Ciò nonostante, sia pure per i soli illeciti ex artt. 3 e 4, il legislatore ha inteso dare rilevo additivo anche alla fittizietà giuridico-tributaria, finendo perciò con l'attribuire una doppia valenza alla nozione di elementi passivi fittizi²³.

²² F. Gallo, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. Tributaria*, 2001, 2, 321 La tesi contraria "parte evidentemente dal presupposto che in materia di elusione il contribuente avrebbe l'obbligo non di "disapplicare" egli stesso il regime fiscale dell'operazione elusiva, ma solo di sottostare al successivo potere di "disapplicazione"." Cfr. Flick, Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?, in Giur. comm., 2011, I, 465. Fick osserva che la tesi esposta considera "che le disposizioni in esame danno «per scontato il carattere fittizio dei costi non deducibili anche nelle ipotesi in cui la indeducibilità dipende dalla violazione del principio di competenza o di altri criteri valutativi in tema di reddito d'impresa». In altri termini, il legislatore dichiara penalmente rilevante una ipotesi di inopponibilità al fisco del risparmio d'imposta (per difetto di competenza). Sviluppando l'argomento (soltanto in nuce nel citato contributo), ci si potrebbe inoltre spingere a ritenere che la punibilità delle condotte consistenti in valutazioni non venga esclusa in via generale dal legislatore, bensì soltanto in presenza di specifici presupposti (e cioè, a condizione che vengano usati metodi costanti di impostazione contabile, nel primo caso; criteri indicati in bilancio, nel secondo). Il che significa che, per il resto, anche le valutazioni possono costituire reato (tradizionalmente si riteneva invece che nelle valutazioni non potessero essere configurate falsità, mendacio ed occultamento di dati veri). Essendo l'elusione null'altro se non la valorizzazione di dati veri, e dunque una valutazione, non vi sarebbero pertanto ostacoli ad una sua punizione, nella logica del legislatore del 2000".

²³ Così Izzo, *Bivalenza della nozione di elementi passivi fittizi nei reati dichiarativi*, in *il fisco*, 2001, 21, 7585. E. Musco-F. Ardito, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 135, dove si ritiene che il concetto penale di fittizietà andrebbe modulato, di volta in volta, in relazione al contenuto della specifica norma di riferimento. Sul punto G. Bersani, *Elusione fiscale e dichiarazione infedele*, in *Fisco*, 2002,

Il summenzionato orientamento attribuisce al termine fittizio, utilizzato dal legislatore con riferimento all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, un significato più ampio di quello di mendace, di inesistenza materiale, in quanto anche ogni violazione tributaria attinente alla formazione del reddito di esercizio viene ad integrare, dal punto di vista oggettivo, il delitto di dichiarazione infedele. Si ritiene che così ragionando gli unici punti di differenziazione fra l'illecito amministrativo e quello penale sono la soglia di punibilità ed il dolo specifico di evasione richiesti dalla fattispecie criminale. Purtuttavia, le suddette uniche due differenze sono ritenute, da una parte della dottrina, non marginali ma idonee a rendere effettivo il principio di sussidiarietà e di *extrema ratio* del diritto penale²⁴.

Per l'Autore della su esposta opinione, il delitto di dichiarazione infedele non può non ricomprendere nel suo ambito d'applicazione quei redditi indicati in misura inferiore a quella effettiva a causa di operazioni elusive dichiarate inefficaci ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. A soluzione analoga, si osserva, anche prima della importante pronuncia della Corte di Cassazione²⁵, trovava riscontro in quella parte della dottrina secondo cui l'elusione fiscale può tecnicamente comportare l'incriminazione ai sensi dell'art. 3, sempre che la condotta, che per rilevare a questi fini deve essere in ogni caso connotata da fraudolenza, "si accompagni ad una falsa rappresentazione contabile e sempre che gli organi inquirenti acquisiscano sufficienti fonti di prova, circa l'esistenza di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di tale falsità". "In definitiva, quindi, si ritiene che in base all'assetto derivante dalla riforma l'elusione fiscale sia di per sé suscettibile, in astratto, di integrare anche l'ipotesi di dichiarazione fraudolenta, ex art. 3, almeno nei casi in cui la costruzione elusiva abbia richiesto l'adozione di modalità complesse, ricercate, diciamo così innaturali e per ciò stesso artificiose, accompagnate da una

^{48, 7675} che individua nelle interpretazioni dottrinali sul concetto di fittizio tre "correnti di pensiero".

²⁴ G. Bersani, Elusione fiscale e dichiarazione infedele, in Fisco, 2002, 48, 7675.

²⁵ Naturalmente ci si riferisce a Cass., Sez. II pen., 28 febbraio 2012 n. 7739 che, per la prima volta a chiare lettere e con supporto motivazionale adeguato, si esprime per la rilevanza penale ex art. 4 D.Lgs 74 del 2000, delle condotte elusive in quanto si sono dichiarati infedelmente degli elementi passivi fittizi in quanto indeducibili.

rappresentazione contabile non veritiera. Al contrario, non si possono neppure escludere casi di elusione in cui tutto ciò non accada – ad esempio quando il problema si riferisca semplicemente alla semplificazione giuridica di un costo comunque non deducibile – e, quindi, non vi dia un ostacolo per l'attività del Fisco. In tale situazione si renderà conseguentemente applicabile l'art. 4 del decreto della riforma"²⁶. Naturalmente, si osserva che anche gli altri autori, che si sono espressi nel senso della rilevanza penale ex art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 delle condotte elusive, hanno evidenziato la natura non procedimentale dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. La norma individuerebbe, con riferimento a specifiche operazioni tassativamente elencate, una nuova area di illecito fiscale caratterizzata anch'essa, al pari dell'evasione, nell'illecito pagamento di un imposta minore. Da qui la natura sostanziale della previsione normativa che, a determinate condizione, attribuisce agli uffici il compito di rimuovere gli effetti fiscali dell'operazione elusiva e assegna al contribuente l'obbligo di autoliquidare il tributo con riferimento a operazioni aventi i requisiti minimi di non elusività individuati nello stesso art. 37-bis.

Si fa notare, anche, l'introduzione della qualificazione in termini di inopponibilità all'amministrazione dei vantaggi elusivi conseguiti. Tale circostanza è rilevante in quanto denota che l'inopponibilità della fattispecie elusiva si sostanzia nel presupposto logico-giuridico l'azione di disconoscimento attuata dall'Amministrazione e non la sua conseguenza. L'azione amministrativa non avrebbe, quindi, alcuna valenza costitutiva rispetto alla natura elusiva della fattispecie oggetto di accertamento ²⁷. Inoltre, l'art. 37 *bis* conterrebbe la

.

²⁶ G. Pezzuto, L'esclusione della punibilità` in caso di adeguamento al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, in Rass. trib., 2001, 6, 1563. Sul punto Giuseppe Bersani, Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, in Fisco, 2012, 27, 4263.

²⁷ Così A. Giannelli, *Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della Corte di Cassazione*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2014, 1, 121. L'autore fa notare che "il precedente art. 10, L. 29 dicembre 1990, n. 408 si limitava ad affermare che «È consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere ai fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenuto e comunque i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta». Nel testo della clausola antielusiva generale previgente all'art. 37 *bis* non sussisteva, dunque, una preliminare qualificazione

qualificazione giuridica dei fatti, atti e negozi da considerarsi elusivi non può che dedursi l'esistenza di un chiaro obbligo a carico del contribuente a qualificare già in sede di autoliquidazione del tributo come inopponibili al Fisco quei fatti, atti e negozi che soddisfino i requisiti posti dall'art. 37 *bis*, in quanto la realtà imponibile ed oggetto di dichiarazione non viene in rilievo soltanto per la sua valenza economica, ma anche per la qualificazione giuridica attribuitagli²⁸.

Naturalmente, anche l'orientamento dottrinale che ritiene possibile che la condotta elusiva configuri reato nota le difficolta che il contribuente deve affrontare per individuare con rigore l'esatto regime ed evitare l'accertamento tributario e le eventuali conseguenze penali. E si osserva che potrebbe "al limite giungere al punto di essere costretto – per non incorrere nell'accertamento ex art. 37-bis e, quindi, nella comminatoria delle sanzioni penali previste dall'art. 4 – a sdoppiare il regime civilistico e quello fiscale e cioè a porre in essere l'operazione secondo un certo modulo negoziale coerente ai propri interessi aziendali e poi, in sede di dichiarazione, applicare tuzioristicamente il regime fiscale più oneroso proprio di un diverso modulo negoziale. Taluno potrebbe sostenere sul fronte penalistico che in queste situazioni di difficoltà applicative il rischio della comminatoria di sanzioni penali sarebbe lieve e sarebbe comunque superabile adducendo la mancanza del

.

in termini di inopponibilità della fattispecie elusiva nei confronti del Fisco, ancorché gli effetti generati da quest'ultime potessero poi essere disconosciuti dall'Amministrazione. Rispetto all'art. 37 bis la disposizione in commento sembra, quindi, effettivamente costruita come una norma procedimentale più che sostanziale con un ampio margine di discrezionalità per l'Amministrazione nell'esercizio del suo potere – tanto che si fa uso della locuzione "è consentito". Cfr. BATTI, Elusione fiscale: quali sanzioni?, in Il Fisco, n. 17, 1995, p. 4132.

²⁸ A. Giannelli, *Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della Corte di Cassazione*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2014, 1, 121. L'autore, nel commentare la pronuncia della Corte n. 7739 del 2012, ritiene, in linea con quest'ultima e condivisibilmente a nostro parere, che "non sembra che le condotte elusive accertate ai sensi dell'art. 37 *bis* possano dirsi radicalmente estranee al *genus* delle condotte realizzate in violazione di norme tributarie", ancorché rimarchi che l'*iter* logico-giuridico seguito dalla Corte di Cassazione risulti carente. E dunque, si ritiene "tale lettura dell'art. 4, D.Lgs. n. 74/2000 appare, tutto sommato, condivisibile poiché se la nozione di fittizietà fosse interpretata nei termini di un'inesistenza in senso esclusivamente materiale allora tutti i casi di costi non deducibili in quanto non inerenti oppure dedotti in violazione dei limiti imposti dal Legislatore rimarrebbero impuniti nonostante si configuri un'imposta evasa. Una lettura in termini meramente naturalistici della nozione di fittizietà menzionata dall'art. 4, D.Lgs. n. 74/2000 dovrebbe, quindi, essere respinta in quanto porterebbe ad una lampante svalutazione della rilevanza ed efficacia sul piano tributario della citata norma sanzionatoria."

dolo specifico: sta di fatto, però, che un istituto, come quello dell'elusione – caratterizzato dall'essere in frode alla legge e non al fisco e dall'essere realizzato attraverso attività reali e non simulate – è entrato ormai, quasi surrettiziamente, nell'ambito della vera e propria evasione sanzionata penalmente; e ciò nonostante che storicamente il legislatore tributario e gli interpreti siano stati sempre molto cauti nel rilevare l'illiceità. E non so quanto tale politica criminale sia accettabile in termini di disvalore sociale e quanto sia lecita l'equiparazione tra la frode in senso penalistico (equivalente alla truffa e cioè ai raggiri e artifizi) e la frode alla legge fiscale (che in ultima analisi si mantiene sul piano della scelta del regime giuridico applicabile)".²⁹

Le riflessioni di dottrina e giurisprudenza, nel valutare la rilevanza penale dell'elusione nell'ambito dell'art. 4 del D.Lgs. 74 del 2000, si sono soffermate quasi esclusivamente sulla nozione di elementi passivi fittizi. La dottrina che ha analizzato la nozione di elementi attivi inferiori a quelli effettivi, sempre contenuta nell'art. 4, ha esteso a questo elemento le conclusioni raggiunte riguardo la precedente e speculare nozione. Si è considerato che una esigenza di simmetria interpretativa imponga di interpretare la nozione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo debba risolversi nel fatto dell'indicazione in dichiarazione di scostamento quantitativo e non in una condotta di occultamento di un dato reale. L'autore afferma che debba ragionarsi in un'ottica puramente tributaria, sulla base della nozione di dichiarazione infedele scaturente dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997, ritenendo la fattispecie penale di dichiarazione infedele

-

²⁹ F. Gallo, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. Tributaria*, 2001, 2, 321 Così si esprimeva Galli nel 2001 commentando la riforma penal-tributaria contenuta nel D.Lgs. 74/2000: "Per ora l'unico effetto della nuova normativa penal-tributaria in materia è stato quello di equiparare l'elusione all'evasione ai fini penali e, comunque, dì esporre, ai sensi dell'art. 16, il contribuente all'azione penale tutte le volte in cui egli, forte delle sue buone ragioni e delle sue convinzioni, non si conforma al parere dell'amministrazione e, quindi, rinuncia a fruire dell'esimente dell'art. 16 medesimo." "È vero che ci possono essere anche operazioni elusive particolarmente callide che per certi aspetti possono meritare, in termini etici, la sanzione penale. Ma va anche considerato che la maggior parte delle operazioni societarie della cui elusività si discute si pone al confine tra l'ottimizzazione e il risparmio di imposta lecito, da una parte, e il comportamento elusivo autoreferenziale, dall'altra". Cfr. G. Bersani, *Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Fisco*, 2012, 27, 4263.

debba ricalcare quella amministrativa, la quale si risolverebbe nella mera indicazione di "un reddito imponibile inferiore a quello accertato" o, comunque, "di un'imposta inferiore a quella dovuta". Si è giunti a tale conclusione, non solo per la similitudine linguista ma innanzitutto "una divaricazione tra le due fattispecie non troverebbe alcuna giustificazione in termini strutturali e cioè di costruzione della fattispecie penale di dichiarazione infedele, che - stante la separata criminalizzazione delle ipotesi di dichiarazione fraudolenta - non può, a mio avviso, che riferirsi a tutte le residuali condotte di dichiarazione di un imponibile inferiore a quello dovuto. In buona sostanza la rilevanza penale della dichiarazione infedele amministrativa si ha non perché le due fattispecie siano sostanzialmente diverse, ma perché la differenza tra l'imponibile dichiarato (o l'imposta dichiarata) e quello accertato (o l'imposta dovuta) supera i limiti quantitativi stabiliti dallo stesso art. 4, ultimo comma"³⁰.

-

³⁰ F. Gallo, Rilevanza penale dell'elusione, in Rass. Tributaria, 2001, 2, 321. Un esempio in cui l'elusione si rinviene per il tramite degli elementi attivi previsti dall'art. 4 D.Lgs. 74/2000 è il transfer pricing. Si è soliti esemplificare tale condotta descrivendo le ipotesi di sovrafatturazione all'importazione ma la condotta può configurarsi nella forma del transfer pricing all'esportazione. Così L. Ramponi, "Transfer pricing" e categorie penalistiche. La selettività dell'illecito penale tributario tra disvalore d'azione e disvalore d'evento, in Riv. trim. dir. pen. econ., 2009, 1-2, 191 che ne riporta una chiara esemplificazione: "La società Alfa, con sede in Italia (e ivi perciò fiscalmente residente), in virtù di direttive provenienti dalla società capogruppo, viene rifornita di materie prime e semilavorati necessari al proprio processo produttivo, dalla società Beta, con sede in Svizzera, appartenente al medesimo Gruppo X, la quale ha la funzione di effettuare in modo centralizzato e unitariamente l'acquisto di materiali per il gruppo nel suo complesso. Il prezzo praticato non è determinato sul mercato, ma viene pianificato dalla direzione centrale e risulta essere più elevato (P x + y) di quello di libera concorrenza per operazioni analoghe (P x). I costi sostenuti e iscritti a bilancio dalla società Alfa, risultano così maggiori (di un importo pari a y), di quelli conseguibili per transazioni simili esterne al gruppo. D'altra parte questi costi complessivi, realmente sostenuti, (y · n (3)) compendiano corrispondentemente maggiori oneri deducibili, che vengono dall'AD di Alfa esposti nelle dichiarazioni annuali, a fini IRES, influendo in diminuzione sul reddito complessivo, e quindi sulle basi imponibili". Un esempio di transfer pricing all'importazione, sempre preso in prestito dal suddetto autore è: "la società Gamma, con sede in Italia, cede i propri prodotti finiti alla società Delta, con sede in Svizzera, ad essa collegata, perché appartenente al medesimo Gruppo Y, la quale è incaricata di curare le vendite e il marketing, a livello integrato, per tutti i prodotti delle società del gruppo. Il prezzo concordato per la cessione (Pz - k) è tuttavia inferiore a quello che sarebbe stato praticato sul mercato per operazioni similari (P z), cosicché i ricavi per quelle operazioni saranno corrispondentemente minori (di un importo pari a z). Sul piano fiscale L'AD della società residente Gamma, iscrive, però, a bilancio i ricavi inferiori effettivamente conseguiti (z · n), con conseguente riduzione diretta dell'utile netto e della base imponibile ai fini IRES".

Gli esempi riportati riguardano il *transfer pricing* internazionale ma ciò non toglie che possono verificarsi fattispecie di *transfer pricing* interamente di diritto interno. Si pensi ad un gruppo di imprese che apre una società nel mezzogiorno per usufruire delle agevolazioni fiscali previste dalla

Di contrario avviso, altra dottrina obietta che certamente la comune ed equivalente definizione contenuta nell'art. 1 lett. b) "non solo consente, ma anzi impone un'esegesi equivalente del significato da attribuire agli elementi attivi e a quelli passivi, come oggetto della condotta di mendacio poi descritta nelle norme precettive successive. Nondimeno, ciò non implica che altrettanta specularità concerna il valore da attribuire alle locuzioni complessive di «elementi passivi fittizi» e di «elementi attivi inferiori a quelli effettivi», le quali compendiano l'alternativo atteggiarsi della condotta di falsa rappresentazione in relazione all'oggetto omogeneo. In senso opposto milita la distanza semantica dei termini utilizzati come attributi di disvalore delle rispettive modalità espositive: l'attributo «fittizio», se probabilmente va differenziato nella sua portata rispetto all'idea di inesistenza, come qualifica riservata alle operazioni di cui al solo art. 2, certamente denuncia un significato terminologico almeno altrettanto, se non maggiormente, distinto da quello di effettivo. Anzi l'argomentazione utilizzata per definire il contenuto degli elementi passivi, contiene le basi per contraddire la sua simmetrica estensione all'omissione di elementi attivi. Se si dice, infatti, che l'attributo della fittizietà attiene alla valutazione fiscale di elementi che, esistenti o meno, sono comunque indeducibili, per simmetria si dovrebbe dire che gli elementi attivi, sono quelli esistenti nella loro consistenza ed entità, nella realtà economica e civilistica anteriore alle qualificazioni della legge tributaria. Che poi le due ipotesi astratte e alternative di condotta mendace debbano, corrispettivamente, ricomprendere fattispecie concrete di omogeneo ed equivalente disvalore è certo indiscutibile, tuttavia l'equiparazione nella valutazione legale non si traduce necessariamente in un'analoga struttura della condotta, che la tassativa descrizione del fatto tipico espressamente non consente"31.

legge e attua manovre di *transfer pricing* al fine di trasferire elusivamente parte dell'imponibile verso la società che fruisce delle agevolazioni.

³¹ L. Ramponi, "Transfer pricing" e categorie penalistiche. La selettività dell'illecito penale tributario tra disvalore d'azione e disvalore d'evento, in Riv. trim. dir. pen. econ., 2009, 1-2, 191. Sul punto si richiama Mucciarelli, Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici, in AA.VV., Elusione ed abuso del diritto tributario, a cura di Maisto, Milano, 2009, 421, che ritiene "l'inesistenza dell'operazione e la decettività della stessa rappresentano a ben vedere la ragion d'essere

3.2 L' ART. 37 BIS E LA SUA NATURA: CONDIZIONE NECESSARIA MA NON SUFFICIENTE

Come abbiamo visto nel precedente capitolo, al quale si rimanda per un maggior approfondimento della questione, è dubbia la qualificazione della natura dell'art. 37-bis del D.Lgs. D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in diritto tributario.

Riepilogando, l'art. 37-bis delinea un procedimento impositivo speciale, come speciale risulta l'avviso d'accertamento che l'origina, che impone il pagamento di un'imposta supplementare, corrispondente alla differenza tra quelle dovute in base alla norma elusa e quelle dovute in base al comportamento realizzato, ferme restando le imposte dovute sulla condotta posta in essere.

Parte della dottrina ritiene che la norma ha natura sostanziale e prevede una vera e propria sanzione. Altra parte, individua nella norma "una sorta di obbligo di disconoscimento a posteriori, nel qual caso la disposizione avrebbe natura meramente procedimentale e sarebbe rivolta all'amministrazione finanziaria.

Come ribadito da autorevole dottrina la possibile rilevanza sul piano penale dell'elusione è condizionata dalla qualificazione che si da della norma in materia tributaria. Laddove infatti si ritenga che la disposizione in oggetto abbia introdotto una nuova figura di illecito tributario, ed "in particolare si converga sulla tesi secondo cui, in virtù dell'art. 37-bis, le condotte un tempo definite elusive siano state concettualmente assorbite da quelle di evasione (poiché, al pari di queste, caratterizzate dalla inopponibilità al fisco), allora ci sarebbe spazio per sostenere una possibile rilevanza penale delle stesse anche sul piano penale (tale conclusione, plausibile, non sarebbe peraltro obbligata). Laddove, per contro, si ritenga che l'art. 37-bis limiti la propria operatività alla fase (ex post) del controllo (rendendo irrilevanti i vantaggi fiscali per l'amministrazione finanziaria), senza tuttavia per

dell'intervento penale, con la conseguenza che può essere attribuita univoca rilevanza solo alle operazioni prive di reale sostrato reale ed economico. Coerentemente con il bene giuridico tutelato dalla norma incriminatrice, il pericolo circa la lesione degli interessi fiscali viene a giuridica esistenza soltanto in rapporto con l'artificiosa rappresentazione di elementi reddituali negativi ovvero con la decettiva sottomanifestazione dell'attivo, sicché è esclusivamente la sostanza economica dell'operazione (quindi: l'effettività delle variazioni in aumento o in diminuzione) l'estremo al quale occorre avere riguardo per considerare il presupposto impositivo, la cui decettiva rappresentazione (in chiave omissiva ovvero commissiva) integra il fatto tipico"

questo incardinare obblighi (ex ante) in capo al contribuente (che quindi lecitamente potrebbe continuare a sfruttare le opportunità offerte dalla legislazione sul piano fiscale), allora la sua introduzione nell'ordinamento sarebbe inconferente in una prospettiva penalistica".³²

I sostenitori del carattere procedimentale della disposizione presumono che la fattispecie di elusione rileverebbe solo al momento dell'accertamento da parte dell'ufficio. L'accertamento dell'elusione avrebbe la sola "funzione di rimuovere *ex nunc* gli effetti fiscali di negozi", fatti o atti reali validamente posti in essere e validamente dichiarati. Così ragionando, l'illiceità della condotta elusiva si evidenzierebbe solo al momento dell'accertamento, e non a quello della dichiarazione. Prima dell'intervento del fisco il contribuente è libero di dichiarare e autoliquidare le minori imposte dovute con riguardo all'operazione elusiva, senza essere obbligato ad applicare un regime fiscale più oneroso o, quantomeno, non sarà tenuto a porsi il problema della liceità della sua condotta sul piano fiscale.³³

Sempre Autorevole dottrina considera certo che l'art. 37-bis determina una nuova area di illecito fiscale contraddistinta, come l'evasione, dalla sottrazione al pagamento dell'imposta o dall'ottenimento di rimborsi altrimenti indebiti.

_

³² Flick, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, I, 465. L'Autore ritiene, comunque, che l'argomento della qualificazione dell'art. 37 non può essere "utilizzato per escludere e tantomeno per rinforzare la tesi della rilevanza penale delle condotte elusive. Né - sia detto per inciso - parrebbe risolutiva la specificazione, pure contenuta in alcune proposte di legge, volta a vincolare il libero convincimento giudiziale escludendo la rilevanza penale delle condotte descritte nella disposizione in oggetto, come dalle stesse proposte riformulata".

³³ Cfr. F. Gallo, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. Tributaria*, 2001, 2, 321. Il quale osserva che "a tale argomento si può però replicare fondatamente che, per essere coerenti all'impostazione in soli termini procedimentali, bisognerebbe avere la certezza giuridica della natura costitutiva - e, quindi, non retroattiva - dell'atto con cui si è contestata l'illiceità del comportamento elusivo. Bisognerebbe dimostrare in altri termini che il regime di elusione si applica solo in sede di controllo, che il contribuente non è tenuto in sede di dichiarazione a porsi il problema di determinare il regime fiscale più oneroso proprio dell'operazione alternativa e, in definitiva, che la dichiarazione in cui il contribuente ha trasfuso la proiezione reddituale dell'operazione elusiva non è infedele non perché l'elusione non sia illegittima, ma solo perché in essa il contribuente non aveva alcun obbligo di indicare la maggiore imposta (poi richiesta dall'ufficio in sede di accertamento). Ma questa dimostrazione mi sembra difficilmente raggiungibile, considerato che - a dispetto della collocazione dell'art. 37-bis nel D.P.R. n. 600 del 1973 sull'accertamento e differentemente forse da quanto si poteva sostenere vigendo la precedente disciplina dell'elusione (art. 10 della L. n. 408/1990) - tutto il sistema appare invece costruito sul presupposto della natura sostanziale dello stesso art. 37-bis, senza distinguere, beninteso quanto al risultato e agli effetti sanzionatori, tra evasione ed elusione.

La norma individua le condizioni al cui verificarsi i comportamenti possono considerarsi elusivi, attribuendo agli uffici il compito di rimuovere gli effetti fiscali dell'operazione elusiva, inopponibili al fisco. Una tale lettura della norma prevede il conseguente obbligo del contribuente di autoliquidare il tributo tenendo conto, sin dal momento della redazione della dichiarazione, del precetto da essa stessa indicato. È, in definitiva, una norma avente carattere sostanziale che non si limita a disciplinare l'attività procedimentale d'imposizione, ma che stabilisce veri e propri obblighi di contribuzione ex art. 53 della Costituzione.

Si osserva che la norma si applicherà sotto la condizione che, al pari dell'evasione, sussista una maggiore imposta non autoliquidata pari alla differenza tra quanto dichiarato e quanto effettivamente dovuto in base ad accertamento. Difatti, dall'art. 1, comma 2, del recente D.Lgs. n. 471 del 1997 è norma di carattere generalissimo che prevede l'irrogazione delle sanzioni in tutte le ipotesi in cui nella dichiarazione è indicato "un reddito imponibile inferiore a quello accertato o, comunque, un imposta inferiore a quella dovuta" anche nell'ipotesi in cui il reddito sottratto a tassazione è imputabile ad un comportamento elusivo.³⁴

-

³⁴ F. Gallo, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. Tributaria*, 2001, 2, 321. Sul punto l'autore osserva: "È per queste ragioni del resto che, allo stato attuale della legislazione, non si è avuto dubbio sulla comminatoria delle sanzioni amministrative (anche) nei confronti di chi ha posto in essere atti elusivi. L'unica condizione perché esse si applichino è che, al pari dell'evasione, sussista una maggiore imposta cui il contribuente si è sottratto (a fini elusivi) pari alla differenza tra quanto dichiarato e quanto effettivamente dovuto in base ad accertamento". E' interessante mettere a confronto la considerazione appena riportata con altra espressa sul medesimo punto A. M. Dell'Osso, L'elusione fiscale al banco di prova della legalità penale, in Diritto penale e processo, 2014, 1, 90: "...non pare seriamente prevedibile che il diritto penale intervenga reprimendo ciò che altri rami dell'ordinamento, pur disciplinando, non sanzionano autonomamente: in questo senso depone il principio di sussidiarietà". Ciò potrebbe aiutare a percepire la complessità e confusione che impernia il dibattito sull'elusione, forse dovuto agli svariati e divergenti orientamenti sul punto e a un'evoluzione non sempre uniforme del dibattito. La causa di tale "disordine" potrebbe rinvenirsi in fattori quali, ad esempio, un quadro della giurisprudenza delle commissioni tributarie maggiormente incline a considerare lecita la condotta elusiva, a differenza dell'opinione sempre più salda presente nella giurisprudenza delle sezione tributaria della Corte di Cassazione che ritiene applicabili alla fattispecie le sanzioni amministrative.

3.3 LE INTERPRETAZIONI AL CONTRARIO DELLE NORME ESIMENTI: L'ART. 16 E L'ART. 7 DEL D.LGS. 74/2000.

Come abbiamo già visto in riferimento all'art. 7 riguardo la nozione di fittizio, così anche dell'art. 16 buona parte della dottrina e anche della giurisprudenza di legittimità ne danno un'interpretazione al contrario. Questa è l'unica norma del D.Lgs. 74/2000 che contiene al suo interno la parola elusione. Tale previsione, nonostante nella relazione governativa di accompagnamento al decreto si legge che la disposizione dell'art. 16 è stata inserita in favore del contribuente "e non può 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" ha avuto l'effetto di istillare più di qualche dubbio nell'interprete.

L'art. 16 D.Lgs. 74/2000 prevede una causa di non punibilità speciale per coloro che, avvalendosi della procedura prevista dalla l. n. 413/1991, si uniformino ai pareri del Ministero delle Finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive. E si può affermare che l'art. 16, dichiarando non punibile il contribuente che ha ottenuto un parere in sede di interpello, "sembra suggerire proprio l'opposto di ciò che dice la relazione e cioè che l'elusione, fuori dal procedimento di interpello, possa avere rilevanza penale se è riconducibile alla fattispecie di dichiarazione infedele di cui all'art. 4"36. Interpretando diversamente la norma, la si priverebbe di significato in quando la condotta conforme a un parere

³⁵ Relazione di accompagnamento (REL) al decreto legislativo (DLG 10/03/2000, n. 74) recante: «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205», in *Il Fisco*, 2000, n. 11, 3160.

³⁶ F. Gallo, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. Tributaria*, 2001, 2, 321. Vedi G. Pezzuto *L'esclusione della punibilità in caso di adeguamento al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*, in *Rassegna Tributaria*, 2001, 6, 1562 dove l'autore ricorda che: "con tale previsione, in buona sostanza, è stata accolta un'istanza da tempo avanzata in dottrina, volta ad evitare che il pubblico ministero possa ritenere di non attribuire in ogni caso alcun rilievo al parere del Comitato consultivo, dando comunque corso ad un procedimento penale che difficilmente si concluderebbe con una condanna del soggetto che si sia conformato all'orientamento del Fisco, potendosi certamente invocare l'errore sulla norma e comunque la buona fede".

dell'Amministrazione non incorrerebbe comunque nella sanzione penale perché causata da errore inevitabile in base al saldo orientamento della Corte Costituzionale.

Si fa notare che non vi sarebbe necessità di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento del contribuente 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 altra parte della dottrina ritenuto, a casi di evasione in senso stretto e non di elusione³⁷.

Inoltre, si ritiene che anche l'affermazione contenuta nella relazione d'accompagnamento non contribuisce all'intento di fare "chiarezza che certamente ispira e permea l'intero documento. Ed anzi, prendendo le mosse da questa affermazione si potrebbe teoricamente giungere ad affermare che in nessun caso si può parlare di rilevanza penale dell'elusione fiscale, posto che con l'art. 16 il legislatore ha semplicemente voluto chiarire - e ciò ad esclusivo beneficio del contribuente ed assolutamente non pensando a nessuna ragione recondita - che "non può avere rilevanza penale la condotta del cittadino che chieda un parere preventivo all'Amministrazione". Occorre, tuttavia, chiedersi se ciò sia vero e, soprattutto – al di là dei motivi che possono avere o meno ispirato coloro che hanno materialmente proceduto alla stesura dell'articolato – se questa sia la reale portata contenutistica della disposizione. In altri termini, occorre domandarsi se questa soluzione - se è consentito il termine - "buonista" sia ciò che realmente emerge dalla lettura della norma in analisi"³⁸.

Lo stesso attento autore richiama l'attenzione la tecnica legislativa utilizzata nell'art. 16 è la medesima di altre previsioni del D.Lgs. 74/2000, ed in particolare in quelle contenute nell'art. 7. "La disposizione, in particolare, prevede che non abbiano rilevanza penale due tipologie di comportamenti, ed in particolare: le irregolarità contabili consistenti in violazioni del principio della competenza sulla base di metodi

_

³⁷ Bersani, Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, in Fisco, 2012, 27, 4263.

³⁸ G. Pezzuto L'esclusione della punibilità in caso di adeguamento al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, in Rassegna Tributaria, 2001, 6, 1562

costanti di rilevazione contabile; le valutazioni estimative che si discostino da quelle corrette entro una fascia di tolleranza individuata nel più o meno dieci per cento. Pur rimandando ulteriori considerazioni particolari sulla norma approfondimenti ad essa dedicati in altra parte del testo, non si può non rilevare come in realtà anche la rilevanza penale -tributaria delle valutazioni, da tutti indicata come una delle novità della riforma e comunque non messa in dubbio nella sua essenza, sia stata, in buona sostanza, esplicitata in forma "rovesciata". Ciò significa, in altri termini, che non sarebbe corretto affermare che le valutazioni rilevano penalmente grazie all'art. 7, in quanto la loro riconducibilità astratta agli schemi delle fattispecie di cui agli artt. 3 e 4 del decreto, rispettivamente concernenti la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (diversi dalle fatture e dai documenti per operazioni inesistenti) e l'infedele dichiarazione, è nel sistema. Semmai, l'articolo in questione serve proprio a delimitare ciò che è in re ipsa, a tracciare cioè un perimetro più ristretto ad una punibilità che altrimenti non avrebbe incontrato particolari "paletti". Lo stesso discorso, mutatis mutandis, vale (e non si vede perché non dovrebbe valere) per l'elusione fiscale³⁹.

Altra autorevole dottrina considera le osservazioni sopra esposte, vertenti intorno alla norma sull'interpello preventivo, non probanti della rilevanza penale dell'elusione. E sul punto si sceglie di riportare le esatte parole del chiaro autore: "in dottrina giurisprudenza tributaristiche si concentravano passato, prevalentemente sulla difficile distinzione tra evasione (illecita) ed elusione (lecita): l'unica peraltro ancora conosciuta dal diritto penale ancora al momento della riforma del 2000. Di conseguenza, è più che plausibile ritenere che, mediante la disposizione in oggetto, il legislatore intendesse escludere la rilevanza penale non già delle condotte elusive (come generalmente ritenuto), bensì soltanto di quelle (vere e proprie) evasive, distinguendole dalle prime e, più in genere, dall'area del risparmio d'imposta penalmente lecito. Tale lettura darebbe ragione della collocazione topografica della disposizione nel contesto del d. lgs. n. 74 del 2000

³⁹ G. Pezzuto L'esclusione della punibilità in caso di adeguamento al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, in Rassegna Tributaria, 2001, 6, 1562

(che si occupa di comportamenti penalmente rilevanti) e trarrebbe oltretutto conforto dalla matrice concettuale dell'art. 16 cit. Salta infatti immediatamente agli occhi del penalista la discendenza della norma da un importante filone speculativo d'oltralpe (Schuldtheorie) il quale ebbe in Italia la sua consacrazione in una celeberrima sentenza della Corte costituzionale (sent. 364/1988) e che esclude colpevolezza del soggetto agente (quindi la sussistenza del reato e, dunque, la sua punibilità) nel caso in cui questi non sia in alcun modo rimproverabile sul piano soggettivo (tra le esemplificazioni della Consulta rientrava expressis verbis quella in cui il soggetto agente, in una situazione di particolare confusione normativa, avesse agito in ottemperanza ai pareri espressi dalle Autorità amministrative preposte: caso esattamente coincidente con quello dell'art. 16). Premesso infatti che gli unici organi deputati a giudicare della rilevanza penale delle condotte sono quelli della giurisdizione (ordinaria) e che questi potrebbero dunque astrattamente punire comportamenti ritenuti invece leciti dagli organi consultivi dell'amministrazione fiscale, il senso della disposizione in esame potrebbe essere così sintetizzato: è precluso al giudice di ipotizzare la sussistenza di un dolo eventuale nel delitto di dichiarazione infedele (e dunque la penale rilevanza di questo) quando il contribuente, pur essendosi rappresentato il rischio che la sua condotta integrasse una evasione in senso proprio, nel dubbio avesse interpellato le competenti autorità consultive in materia fiscale, ricevendone un responso negativo e dunque rassicurazioni. Questo era d'altronde sicuramente il retroterra concettuale della relazione al d. lgs. 74 del 2000, la quale escludeva in modo perentorio che la norma potesse essere letta a contrario, ossia come diretta a sancire «la rilevanza penalistica delle fattispecie [...] elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo». In questa prospettiva, infine, meriterebbe di essere ridimensionato - e molto - il sotto-argomento facente leva sul richiamo all'«elusione» nel contesto linguistico dell'art. 16: la disposizione non parla mai espressamente di «elusione» (neppure nella rubrica, che non sarebbe comunque vincolante), ma si limita a richiamare Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive (in alternativa al Ministero delle finanze), utilizzando quindi (né poteva fare altrimenti) la denominazione ufficiale dell'organismo istituzionalmente preposto a rendere pareri in materia tributaria e solo indirettamente, oltre che in modo certamente non vincolante, penale."⁴⁰

Ulteriormente si ricorda il richiamo fatto nella Relazione alla sentenza 24 marzo 1988 n. 364 della Corte Costituzionale che esclude la colpevolezza del soggetto agente e conseguentemente la sua punibilità nel caso in cui nessun rimprovero gli possa essere mosso sul piano soggettivo, avendo agito nel rispetto dei pareri

.

⁴⁰ Flick, Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?, in Giur. comm., 2011, I, 465. L'autore ritiene, inoltre, poco riuscita la formulazione della norma in quanto consente di ricollegare il discorso sulla punibilità anche alle condotte elusive e infelice la collocazione all'interno del d. Igs. 74 del 2000, incentrato sulle ipotesi "più gravi di evasione e che, anzi, ha ristretto il suo fuoco alle più gravi tra le condotte punite dalla pregressa legislazione penale-tributaria), l'argomento appare invero tutt'altro che probante". Cfr. G. Pezzuto L'esclusione della punibilità in caso di adeguamento al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, in Rassegna Tributaria, 2001, 6, 1562, che ripercorrendo, a sua volta, il quadro storico dell'emanazione della norma sembra offrire spunti di segno opposto. Difatti, se il legislatore era all'epoca informato della concreta possibilità che la norma potesse far ritenere l'elusione reato e comunque ha proceduto senza variare il suo dettato, si può ritenere che quantomeno la possibilità di un dibattito sul punto non voleva essere evitata sul punto. Qui le parole di Pezzuto: "nei primi commenti apparsi sulla disposizione in argomento prima ancora che il decreto della riforma venisse approvato definitivamente e, quindi, concernenti la L. n. 205 del 1999 o gli schemi e le bozze di articolato che poi hanno dato vita al D.Lgs. n. 74 del 2000 i commentatori hanno ripetutamente - ed anche autorevolmente - evidenziato che il criterio contenuto nella delega a proposito dell'adeguamento al parere del Comitato consultivo e la forma scelta per la sua attuazione, alla luce della formulazione letterale adottata, avrebbero potuto comportare il grave problema della penalizzazione dell'elusione fiscale o, almeno, avrebbero sollevato il problema sul piano interpretativo. In sostanza, ancor prima del varo della riforma la dottrina aveva lanciato in qualche modo l'allarme circa il pericolo che il contenuto testuale della disposizione avrebbe causato, di fatto, la criminalizzazione dei comportamenti riconducibili al modulo dell'elusione fiscale o, comunque, avrebbe lasciato aperta una breccia in questa direzione. La vecchia normativa, infatti, più esplicitamente del modello ora adottato e sia pure con dubbi mai del tutto risolti in dottrina, sembrava lasciare sostanzialmente fuori dal proprio contesto le fattispecie puramente elusive non accompagnate, ad esempio, da falsità documentali che però, a ben vedere, avrebbero esse stesse determinato una diversa qualificazione giuridica della condotta". Si riporta un altro pezzo dell'autore che ci permette di ricordare gli alti e bassi del dibattito sull'elusione: "la stessa linea, circa il rischio penale connesso alla previsione in argomento, sembra peraltro analogamente riscontrabile negli scritti che hanno immediatamente seguito la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.Lgs. n. 74 del 2000, anche se dopo l'approvazione della riforma i toni sono sensibilmente mutati. Dopo una fase in cui si registravano allarmi molto forti nei confronti di una normativa che era ritenuta da correggere perché avrebbe comportato gli effetti in parola, le accese preoccupazioni dottrinarie sembrano, almeno in parte, aver subito un modifica della rotta verso conclusioni molto più "rassicuranti" nei confronti dei contribuenti che pongono in essere condotte elusive".

espressi dall'autorità amministrativa, evidenzia come la norma sia stata dettata esclusivamente per introdurre un criterio legale di esclusione del dolo di evasione⁴¹. Un'interpretazione al contrario viene effettuata da una parte della dottrina anche sul testo dell'art. 7, che individua le esimenti dei fatti punibili a norma degli artt. 2, 3 e 4 nelle "rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile", nonché nelle "rilevazioni e valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio". Dalla lettera dei due commi l'autore ritiene che sia agevole dedurre che attraverso tali espressioni si dà per presupposto il carattere fittizio dei costi non deducibili anche nelle ipotesi in cui l'indeducibilità dipende dalla violazione del principio di competenza o di altri criteri valutativi in tema di reddito di impresa. "In altri termini, se tale violazione può dar luogo, per espressa ammissione dell'art. 7, al reato di cui all'art. 4, vuol dire che la fittizietà dei costi che dà luogo alla dichiarazione infedele non può che essere intesa in senso ampio, e cioè nel senso che essa riguarda anche i costi effettivi indeducibili perché frutto di una condotta elusiva"42.

A tali argomentazioni ribatte autorevole dottrina che non ritiene insuperabile le argomentazioni legate all'espressa rilevanza penale di alcuni casi di inopponibilità

٠

⁴¹ Così A. D'Avirro, *L'elusione entra "a torto" nell'illecito penale tributario*, in *Corriere Giur.*, 2012, 4, 487 che perentoriamente afferma che "non vi sono letture alternative dell'art. 16 d.lgs. n. 74/2000 a quella che è la chiara intenzione del Legislatore, come emerge dalla Relazione Ministeriale. Ribaltare, come ha fatto la Cassazione, una norma di favore diretta ad escludere la rilevanza penalistica dell'elusione significa tradire lo spirito della norme e gli obiettivi che questa fattispecie intende realizzare." Cfr. A. D'Avirro, Dichiarazione infedele, elusione, abuso del diritto: la giurisprudenza di merito inverte la rotta, in Dir. Pen. e Processo, 2014, 10, 1191, dove si legge che "in realtà la Cassazione opera un'arbitraria lettura della Relazione Ministeriale al *d.lgs. 74/2000* volta a giustificare le ragioni dell'introduzione nel sistema penale tributario dell'art. 16. Si legge nella Relazione 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 (in "Il fisco" n. 23/1988, pag. 3612) e risponde alla medesima logica di fondo delle speciali disposizioni in tema di non punibilità delle valutazioni di cui all'art. 7, in precedenza illustrate (retro, paragrafo 3.2.1): si tratta, cioè, di un criterio legale di esclusione del dolo di evasione richiesto per la configurabilità delle diverse ipotesi criminose".

⁴² F. Gallo, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. Tributaria*, 2001, 2, 321.

del risparmio d'imposta al fisco e desunte dalla possibile rilevanza penale delle valutazioni ai fini delle fattispecie di fraudolenta o infedele dichiarazione.

Così, si osserva che una cosa è il difetto di competenza e altra è l'elusione. Quest'ultima discende da una legislazione per clausole generali anziché dalla violazione di specifiche disposizioni, da cui è pacifico derivino doveri particolari, come accade nel difetto di competenza. Da ciò si ritiene dubbio che l'elusione configuri un illecito e fuorviante l'assimilazione delle due situazioni, tra loro profondamente diverse. Inoltre, si osserva che il secondo argomento potrebbe essere usato per dimostrare l'irrilevanza penale dell'elusione: "se il legislatore esclude la rilevanza penale delle valutazioni espresse sulla base di criteri esplicitati, a fortiori dovrebbe essere considerata penalmente lecita l'elusione, integrata da «una condotta "alla luce del sole" e non clandestina»"⁴³.

Ci si permette di chiudere il paragrafo con alcune osservazioni dello scrivente, scaturenti dalla lettura della relazione governativa di accompagnamento al decreto D.Lgs. 74/2000. Il testo della suddetta relazione è uno degli argomenti più usati dall'orientamento che ritiene irrilevante l'elusione fiscale per il diritto penale, ovvero ritiene che le condotte comunemente rientranti nelle fattispecie di elusione fiscale non siano idonee a rientrare nel campo di applicazione dei reati tributari disciplinati nel D.Lgs. 74/2000. E, sul punto, il contrapposto orientamento non è solito ribattere⁴⁴. Mi sembra di notare che la relazione governativa, almeno per quel che riguarda la sua lettera, lasci spunti anche in senso inverso, non chiudendo ermeticamente le porte a una sanzionabilità penale del fenomeno.

Nel documento si legge che "L'articolo 16 dello schema attua il criterio direttivo di cui alla lettera f) della norma di delega, stabilendo che non dia luogo a fatto punibile a norma del decreto delegato la condotta di chi, avvalendosi della speciale procedura disciplinata dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si sia uniformato ai pareri espressi dal Ministero delle finanze o dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive in base alle citate disposizioni,

44

⁴³ Flick, Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?, in Giur. comm., 2011, I, 465.

ovvero abbia compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso." Di seguito, si legge quali sono le materie di competenza del Comitato consultivo: "Come è noto, il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive — istituito dal comma 1 dello stesso articolo 21 della legge n. 413 del 1991 — è organo competente ad esprimere pareri su richiesta del contribuente, dopo un preventivo interpello dell'amministrazione finanziaria (al cui avviso il contribuente stesso non intenda adeguarsi), in ordine a casi concreti nei quali possa farsi questione dell'applicazione di norme tributarie specificamente indicate dalla legge (articoli 37, comma 3, e 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 74 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 10 della legge 30 dicembre 1990, n. 408)". Le norme indicate dai relatori, nel delineare la competenza della commissione sono norme di natura antielusiva: l'art. 37 riguarda l'ipotesi di interposizione fittizia (anche se ultimamente gli viene riconosciuta natura evasiva); l'art. 37 bis è considerato, da alcuni, addirittura una norma generale antielusiva e l'art. 10 L. 408/90 è l'antenato di quest'ultima norma⁴⁵. Ciò sfumerebbe la ricostruzione di quella dottrina che individua nell'art. 16 una norma che ha per campo d'applicazione le fattispecie di

⁴⁵ L'art. 74 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 all'epoca riguardava i criteri di competenza delle spese relative a più esercizi, dettando la seguente disciplina: 1. Le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto. Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte di tali costi si applica il comma 3 dell'articolo 55. 2. Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi. Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili. Le predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di cui al periodo precedente di valore unitario non eccedente lire cinquantamila .3. Le altre spese relative a più esercizi, diverse da quelle considerate nei commi 1 e 2 sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. 4. Le spese di cui al presente articolo sostenute dalle imprese di nuova costituzione, comprese le spese di impianto, sono deducibili secondo le disposizioni dei commi 1, 2 e 3 a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.

evasione, e che giustifica l'uso del termine elusivo nella rubrica perché così era chiamato l'allora comitato consultivo.

Inoltre, si legge sempre nella relazione (il grassetto è stato aggiunto) "A tal proposito, va invero premesso e rimarcato come nell'economia delle norme incriminatrici di nuovo conio - diversamente che in rapporto alla normativa (pre)vigente (la quale, per tale profilo, è stata spesso oggetto di censura) - possano assumere rilievo anche manovre contabili a carattere lato sensu valutativo (sottostime di poste attive, determinazione arbitraria dell'esercizio di imputazione di determinati costi, ecc.), manovre attraverso le quali, in effetti, assai di frequente si realizza la «grande evasione». Non sono parse invero condivisibili le perplessità espresse sul punto dalla Commissione giustizia del Senato, in rapporto alla circostanza che nella legge delega non si rinvenga una esplicita manifestazione della volontà parlamentare di innovare al precedente regime, che - tramite l'uso, nell'articolo 4, lettera f), del decreto-legge n. 429 del 1982, della formula «fatti materiali» — negava rilevanza penalistica alle valutazioni. Nel vecchio sistema, difatti, tale assetto era coerente con il generale intento di esonerare il giudice penale da accertamenti complessi, limitandone la cognizione a fatti di immediata percezione. Per converso, appare logico che nella rinnovata cornice normativa — la quale, in un'ottica di più rigoroso rispetto del principio di offensività del reato, onera detto giudice dell'accertamento dell'imposta evasa — la prospettiva debba mutare (onde al silenzio della legge delega può attribuirsi valenza opposta da quella ipotizzata nel parere): non avrebbe più giustificazione, infatti, lasciar fuori dal campo d'intervento punitivo le evasioni determinate, anziché dall'occultamento di ricavi o dall'esposizione di costi fittizi, da arbitrarie operazioni di ordine valutativo, spesso più «insidiose» del primo (e ciò tanto più ove si consideri che, secondo l'opinione di larga maggioranza, tali operazioni rilevano ai fini dell'integrazione dell'ipotesi criminosa del falso in bilancio, ex articolo 2621 n. 1 del codice civile)".

Da tali parole, una persona come lo scrivente che non ha vissuto la vicenda nella sua contingenza (non per età anagrafica ma in quanto colpevolmente non sé né

interessato) le intenzioni di chi a formato il testo non sembrano univocamente riscontrabili. O meglio sembra di percepire una divergenza fra le intenzioni del legislatore-parlamento e quelle di chi ha materialmente predisposto il testo e, senza voler offendere nessuno, sembrerebbe di riscontrare una forma di "malizia" nelle parole del legislatore⁴⁶.

-

⁴⁶ Forse la malizia di cui si parla è la stessa che ha fatto scrivere ad altro autore "assolutamente non pensando a nessuna ragione recondita" nel commentare il seguente passo della relazione governativa al decreto: "in altre parole, la disposizione di cui all'art. 16 è unicamente di favore per il contribuente e non può 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". E si riportano le parole dell'autore: "Forse l'ultimo periodo appena riportato della relazione non contribuisce all'intento di fare chiarezza che certamente ispira e permea l'intero documento. Ed anzi, prendendo le mosse da questa affermazione si potrebbe teoricamente giungere ad affermare che in nessun caso si può parlare di rilevanza penale dell'elusione fiscale, posto che con l'art. 16 il legislatore ha semplicemente voluto chiarire - e ciò ad esclusivo beneficio del contribuente ed assolutamente non pensando a nessuna ragione recondita - che "non può avere rilevanza penale la condotta del cittadino che chieda un parere preventivo all'Amministrazione"."

3.4 L'ELUSIONE QUALE SOTT'INSIEME DELL'EVASIONE SORRETTA DAL DOLO SPECIFICO

Come abbiamo visto nella prima parte della trattazione, in un recente passato era assodata l'idea che evasione ed elusione erano fenomeni differenti e, almeno in linea astratta, era chiara la distinzione tra evasione ed elusione. Anche se entrambe mirano all'ottenimento un risparmio fiscale, il comportamento evasivo è in contrasto con le disposizioni legislative tributarie, mentre quello elusivo è conforme alla legge, ma in contrasto con la sua ratio.

Perciò come nota autorevole dottrina, la differenza fra le due fattispecie era individuata nei mezzi adoperati dal contribuente, in quella evasiva erano mezzi illeciti e in quella elusiva leciti. Per questa ragione non si è messa mai in dubbio l'esigenza di sanzionare l'evasione, all'opposto che la condotta di elusione, era considerata biasimevole a livello morale ma consentita dal diritto tributario e, a maggior ragione dal diritto penale deve intervenire in modo sussidiario, nella sola ipotesi in cui altri, meno gravosi, strumenti di tutela giuridica si rivelino inefficaci⁴⁷.

Parte della dottrina continua a ritenere che le differenze ontologiche tra evasione ed elusione impediscono di equiparare l'imposta evasa all'imposta elusa. E, in conseguenza di ciò, nega che la situazione che si crea nella procedura di accertamento dell'elusione sia assimilabile a quella conseguente alle altre attività di rettifica della dichiarazione del contribuente. Pertanto la fattispecie elusiva non è riconducibile, sotto il profilo oggettivo, agli illeciti tributari di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione ex artt. 4 e 5, d.lgs. n. 74 del 2000.

⁴⁷ Così Flick, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, I, 465 che con l'abituale acume colloca la questione nel corretto quadro storico-giuridico: "preme sin d'ora sottolineare che, essendo considerata la condotta elusiva una condotta lecita, lo studio del concetto trovava la sua unica ragion d'essere nella necessità di delimitarne gli a volte incerti confini con quello di evasione (comportamento illecito). In altri termini, il problema consisteva nel verificare se una data condotta liminare dovesse essere ritenuta evasiva (e quindi punibile) oppure meramente elusiva (e dunque non punibile). La delimitazione operava dunque verso l'alto, mentre non si avvertiva come pressante il problema della delimitazione, verso il basso, tra elusione e lecito risparmio d'imposta. Oggi non è più così. Il problema della delimitazione verso il basso è divenuto assorbente e, come sin d'ora intuibile, si rivela di più ardua soluzione rispetto al primo, per la minore pregnanza delle situazioni fattuali di riferimento (da cui esula per definizione il requisito della fraudolenza)".

Si ritiene che nessuna disposizione definisce in modo chiaro ed univoco che l'imposta elusa è equiparabile all'imposta evasa: "la definizione di imposta evasa ex art. 1, lett. f), d.lgs. n. 74 del 2000 è forzatamente dilatata in via esegetica a tal punto da ricomprendere anche l'imposta elusa, trascurando le difformità ontologiche tra evasione ed elusione"⁴⁸. Si continua osservando che la dottrina tributaristica prevalente intende l'evasione come un inadempimento della pretesa tributaria già validamente sorta attraverso la realizzazione della fattispecie, realizzato attraverso la violazione diretta di norme fiscali. Al contrario sempre la medesima dottrina tributaria individua l'elusione nella condotta attuata attraverso artifici giuridici, effettuati alla luce del sole e senza alcuna falsità materiale o ideologica, ma i cui risultati contrastano con i principi del sistema⁵⁰.

Si ritiene, anche da una parte della giurisprudenza, che in quanto specie della figura di genere dell'abuso del diritto tributario, l'elusione fiscale consiste nell'apprestare una concatenazione di atti e procedimenti leciti che consentono di non realizzare la fattispecie imponibile o di realizzarne una meno onerosa per il contribuente, perseguendo ultimamente un obiettivo vietato dalla legge; essa si distingue, da un lato, dal risparmio d'imposta, che si muove tutto nell'ambito di opzioni fisiologiche interne al sistema, e dall'altro, dall'evasione fiscale perché non si pone in diretta violazione di un precetto normativo.

E' stato osservato che l'elusione è una questione di puro diritto che, in quanto tale, necessita di una disposizione antielusiva che consenta di disapplicare la normativa sostanziale, che è stata formalmente rispettata. In altre parole, gli artifici non

⁴⁸ Così L. R. Corrado, *La rilevanza penale delle condotte elusive*, in *DFA-Diritto e fiscalità dell'assicurazione*, 2012, 361.

⁴⁹ Ovvero il contribuente pone in essere il presupposto d'imposta, ma si sottrae ai propri obblighi, omettendo di versare il tributo dovuto. Per un maggior approfondimento delle nozioni di evasione e di elusione in diritto tributario si rimanda al primo capitolo della presente trattazione.

⁵⁰ L. R. Corrado, *La rilevanza penale delle condotte elusive*, in *DFA-Diritto e fiscalità dell'assicurazione*, 2012, 361. Anche se si limita la perentorietà della definizioni affermando che eludere "significa aggirare l'obbligo di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva ex artt. 2 e 53 Cost.: da questo punto di vista, il concetto di « elusione » si avvicina a quello di evasione. Se ne distingue per le modalità con cui è conseguito l'indebito vantaggio tributario: la violazione della norma non è diretta, ma mediata, giacche', pur nel rispetto della sua lettera, se ne disattende lo spirito. Questo elemento segna il confine peraltro talora sfumato rispetto all'evasione".

stanno nei fatti, tutti rappresentati e documentati in modo conforme alla legge (così distinguendosi dalla frode fiscale e dalla truffa), né nella divergenza tra voluto e rappresentato come nella simulazione, proprio perché non vi è interesse a mostrare una realtà diversa da quella effettiva⁵¹.

Si osserva che si potrebbe analizzare a lungo il multiforme fenomeno elusivo, ma in realtà in questa sede interessa soltanto stabilire se un comportamento (potenzialmente) qualificabile come elusivo possa integrare la fattispecie penali tributarie. Come vedremo anche più avanti, il principio regolatore della materia non può che essere il principio di legalità, che stabilisce un nesso inscindibile tra sanzione penale e fatto, tassativamente e precisamente descritto da una norma di legge. "Sotto questo punto di vista, l'elusione fiscale presenta tratti quasi antinomici, essendo caratterizzata, per un verso, da una concatenazione di atti leciti; per altro verso, da una marcata atipicità, che confligge con il principio di tipicità e determinatezza della fattispecie penale. Diverso sarebbe il caso della previsione espressa da parte del legislatore di una fattispecie penale tributaria a condotta libera e tipizzata solo attraverso l'esatta indicazione dell'evento. Ma tale norma, una sorta di "omicidio" fiscale, non esiste, né il D. L.vo 74/2000 ne contempla una simile".

_

⁵¹ Si stanno riportando le argomentazioni esposte nella pronuncia Trib. Milano, 1° aprile 2011, G.i.p. Luerti. Si tratta del primo grado del giudizio avente come imputati i famosi stilisti Dolce e Gabbana chiamati a rispondere dalla Procura della Repubblica di Milano per i delitti di truffa aggravata ai danni dello Stato di dichiarazione infedele, per aver compiuto nel 2004 una operazione commerciale considerata dagli Inquirenti meramente simulata e finalizzata al solo ottenimento di indebiti vantaggi fiscali: e cioè la costituzione in Lussemburgo di una società denominata GADO S.a.r.l., alla quale era stata ceduta per un importo (ritenuto sottostimato) pari a 360.000.000 euro la proprietà dei marchi della griffe precedentemente posseduti da Domenico Dolce e Stefano Gabbana. All'esito dell'Udienza preliminare, in data 1° aprile 2011, il Gup pronunciava una sentenza di non luogo a procedere nei confronti di tutti gli imputati, sull'assunto, in estrema sintesi, che il trasferimento della proprietà dei marchi alla società estera GADO fosse stato reale ed effettivo, e che dunque non sussistessero tutti gli elementi oggettivi e soggettivi delle fattispecie in contestazione. Avverso questa decisione favorevole agli imputati, la Procura della Repubblica di Milano proponeva ricorso per Cassazione. In data 22 novembre 2011, la Suprema Corte pronuncia la rilevante e discussa sentenza che ammette la rilevanza penale della condotta elusiva, nel rispetto del principio di tassatività, qualora integrino una specifica violazione di norme antielusive, quali l'art. 37 bis D.P.R. 600/1973.

Si considera, inoltre, che il legislatore della riforma del 2000, ben conoscendo la differenza tecnica tra elusione ed evasione, non avrebbe utilizzato espressamente la sola parola "evasione", se non avesse voluto espressamente circoscrivere in quell'ambito l'operatività delle fattispecie incriminatrici; per converso, apparirebbe assai singolare che un imponente fenomeno come quello elusivo fosse volutamente lasciato a interpretazioni estensive, per tacere di quelle analogiche.

Autorevole dottrina fa notare che la tradizionale distinzione tra evasione ed elusione si è "appannata: in ambito economico, è invalso l'uso del termine, vago, tax avoision, per alludere ad entrambi i fenomeni in modo indifferenziato, ed anche nel diritto tributario, indicativamente a partire dagli anni Novanta, si è verificata una sorta di polarizzazione da parte della condotta evasiva, nel senso che questa ha cominciato ad attirare in sé quella elusiva, configurandola come una species del suo genus". 52

Della stessa linea di pensiero s'inserisce Pezzuto. Anche l'autore ricorda, e si evidenzia che la fonte utilizzata risale al 2001, che tradizionalmente l'elusione è contrapposta all'evasione fiscale in quanto fenomeno che si manifesta ed interviene prima dell'insorgere del presupposto dell'obbligazione tributaria e ne impedisce il sorgere. All'opposto, l'evasione si rivela al cospetto di un'obbligazione già perfezionata e consiste nella violazione di un precetto. "In altri termini, l'evasione è realizzata attraverso una condotta illecita, che in quanto tale è sanzionata dall'ordinamento. L'elusione, secondo questa impostazione tradizionale, consiste

•

Flick, Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?, in Giur. comm., 2011, I, 465. Si ritiene che questa evoluzione abbia assottigliato il confine tra evasione ed elusione e reso sempre più arduo tracciare una linea di distinzione fra la seconda dal lecito risparmio d'imposta. Le ragioni di ciò si rintracciano nell'evoluzione dell'esigenze preposte alla normativa fiscale. Pur incominciando a farsi avvertire l'esigenza di contrastare l'elusione fiscale, per lungo tempo il diritto tributario, come il diritto penale, è stato considerato "una sorta di isola al cui interno preservare le esigenze di certezza, con preferenza anche su quelle del fisco. Il legislatore è intervenuto con interventi ad hoc caratterizzati da una chiara ratio antielusiva. Tali disposizioni esaurendosi nella descrizione di alcuni divieti oppure disciplinando sul piano tributario l'effetto di specifiche operazioni, non segnavano la nascita di nuovi doveri per il contribuente; di conseguenza, non hanno dato adito ad alcuna specifica teorizzazione, poiché non hanno lasciato supporre la nascita di una nuova figura di illecito di elusione, derivante dalla violazione di tali doveri, a livello giustributaristico".

invece in comportamenti di per sé non vietati dall'ordinamento e che consentono "legalmente" di pervenire ad un minor carico fiscale.

Negli ultimi anni, tuttavia, la distinzione così sommariamente riportata, riscontrabile nei vari manuali di scienza delle finanze, ha subìto delle modifiche nel campo del diritto tributario. Al giorno d'oggi, infatti, non è più sempre corretto affermare che l'elusione fiscale consista in una serie di comportamenti legali e comunque conformi alla legge. In taluni casi, infatti, il legislatore tributario non tollera più le condotte tradizionalmente indicate come elusive ed appresta delle conseguenze di segno negativo, quali il disconoscimento dei vantaggi fiscali che ne derivano, l'inversione dell'onere della prova, e così via, a seconda dei casi.

Si ritiene, allora, che in tali casi non si possa più parlare di elusione fiscale come di un comportamento lecito o comunque del tutto tollerato dal legislatore e che, limitatamente alle fattispecie individuate e "sanzionate" dall'ordinamento come elusive, non si possa dubitare oltre della loro contrarietà alle previsioni normative.

Ed allora occorrerebbe forse delimitare il campo dell'affermazione contenuta nella relazione ministeriale circa la riconducibilità dello sfruttamento delle opzioni consentite dalla legge al fine di ottenere un legittimo - ed in quanto tale consentito - risparmio d'imposta a quella che viene definita come "semplice 'elusione d'imposta' quale categoria concettualmente contrapposta all'evasione" e dunque "priva di ogni riflesso penale".

In altre parole, se l'opzione è realmente ininfluente per l'ordinamento tributario, nulla quaestio: si sarà realmente in presenza di un caso di "tradizionale elusione fiscale", cioè di elusione tollerata dal legislatore. In caso contrario, se cioè il comportamento non è consentito dall'ordinamento e ad esso si ricollega una conseguenza negativa per il contribuente, si verterà in un'ipotesi di elusione fiscale intesa, si passi il termine, in un senso più moderno, più attuale e maggiormente aderente alle logiche legislative degli ultimi anni.

Ciò significa che i comportamenti generalmente e nella comune accezione considerati "elusivi" devono essere ora distinti tra quelli che continuano a non violare alcuna disposizione e quelli, invece, che sono specificamente disciplinati da

apposite norme antielusive. Nel primo caso – e solo nel primo caso - si potrà legittimamente e realisticamente continuare a parlare di elusione d'imposta come categoria lecita e contrapposta all'evasione fiscale e certamente non si potrà nemmeno ipotizzare il dolo specifico richiesto dalle fattispecie introdotte con il D.Lgs. n. 74 del 2000"53.

Dunque, è ampia la dottrina che ritiene ai fini penali che la nozione di elusione possa essere compresa, almeno in parte, in quella di evasione. Inoltre, è stato evidenziato che nessuna norma del D.Lgs. n. 74/2000 fa riferimento diretto alla condotta elusiva quale autonoma fattispecie criminosa. Non v'è traccia di essa, in particolare, né nell'art. 1, laddove si chiarisce il significato delle parole "imposta evasa", né negli artt. 2, 3 e 4, laddove si identificano, sul piano soggettivo e oggettivo, i delitti di dichiarazione fraudolenta e di dichiarazione infedele. Tutto il sistema è infatti costruito per punire esclusivamente i comportamenti evasivi. Per cui la via metodologicamente più corretta per risolvere il problema che ci occupa è non tanto domandarci se la condotta elusiva sia prevista espressamente come fattispecie criminosa dal *D.Lgs. n. 74/2000* quanto verificare, dapprima, quale sia l'estensione dell'area di evasione considerata dallo stesso decreto legislativo e, dopo, se il comportamento elusivo rientri o meno ai fini penal-tributari in tale area.⁵⁴

La definizione di imposta evasa contenuta nell'art. 1, lett. f) d.lgs. n. 74 del 2000, ovvero "la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione", da prova che i concetti di evasione ed elusione sono assimilabili e l'elusione è soltanto una sottocategoria dell'elusione.⁵⁵

E così statuisce, anche, la più conosciuta pronuncia sul tema osservando che a sostegno della rilevanza penale della condotta elusiva depone in primo luogo l'art. 1 lett. F) del D.Lgs. n. 74 del 2000, che fornisce una definizione molto ampia di

-

⁵³ G. Pezzuto L'esclusione della punibilità in caso di adeguamento al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, in Rassegna Tributaria, 2001, 6, 1562.

⁵⁴ F. Gallo, Rilevanza penale dell'elusione, in Rass. Tributaria, 2001, 2, 321.

⁵⁵ Veneziani Paolo, Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele, Dir. Pen. e Processo, 2012, 7, 858.

imposta evasa individuata nella "la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine". Una tale definizione viene considerata idonea a ricomprendere la nozione di imposta elusa, che è, appunto, il risultato della differenza tra un imposta effettivamente dovuta, cioè quella della operazione che è stata elusa, e l'imposta dichiarata, cioè quella autoliquidata sull'operazione elusiva⁵⁶.

Seguendo quest'ultima impostazione non si incontrano difficolta a fare l'ulteriore passaggio logico e ritenere che il dolo specifico richiesto dall'art. 4 D.Lgs. 74/2000 possa configurarsi anche in caso di elusione.

La fattispecie di dichiarazione infedele richiede appunto che il soggetto agisca al fine di evadere le imposte e una volta però che si ritenga l'elusione *species* del *genus* evasione, il dolo di eludere le imposte sarà compreso e quindi implicito nel più ampio dolo di evaderle.

Al contrario, se si ritenesse che, almeno ai fini del diritto penale, evasione ed elusione siano concetti ancora distinti, "il dolo di evasione, espressamente richiesto dall'art. 4 D.Lgs. 74 del 2000, sarebbe incompatibile con, e dunque escluderebbe, quello di elusione. Di conseguenza, la condotta del contribuente il quale, pur nell'intento di realizzare un vantaggio contributivo, si sia però attenuto alla legge, senza violarla, non integrerebbe un elemento della tipicità delittuosa e non potrebbe dunque essere punito ai sensi dell'art. 4 D.Lgs. 74 del 2000"57.

-

⁵⁶ Cass., Sez. II pen., 28 febbraio 2012 n. 7739. Cfr. F. D'Arcangelo, *Le condizioni per la rilevanza penale dell'elusione fiscale*, *Società*, 2013, 12, 1336 l'autore nota che la "soluzione delineata dalla Corte di cassazione, pur aspramente criticata in dottrina, si ricollega persuasivamente a quel filone di pensiero della dottrina tributaristica che evidenza come non sia possibile distinguere tra elusione ed evasione tutte le volte che il legislatore detti apposite norme, a carattere generale o speciale, intese a contrastare il fenomeno elusivo".

⁵⁷ Così, Flick, Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?, in Giur. comm., 2011, I, 465.

Parte della dottrina che ritiene che l'elusione possa rientrare nelle ipotesi normativamente previste dei reati tributari, osserva che, sul fronte penalistico la situazione di difficoltà applicativa attenua il rischio della comminatoria di sanzioni penali che apparirebbe lieve e comunque superabile adducendo la mancanza del dolo specifico⁵⁸.

Difatti, resta il fatto che tutte le fattispecie disciplinate nel D.Lgs. 74/2000 sono connotate dal "dolo specifico di evasione che svolge una funzione selettiva delle condotte altrimenti lecite o, comunque, non illecite, concorrendo alla tipizzazione della condotta. Il dolo di elusione, ossia la volontà di conseguire un risparmio d'imposta aggirando (eludendo, appunto) la normativa tributaria, non può essere equiparato al dolo di evasione caratterizzato invece dalla volontà di non adempiere l'obbligazione tributaria"⁵⁹.

Attenta dottrina, specifica ulteriormente, osservando che nei delitti in argomento recanti soglie di punibilità, il soggetto attivo deve porre in essere la condotta al fine di evadere e contemporaneamente l'evasione di imposta si dovrà realizzare sul piano materiale, in quanto facente parte del fatto tipico. Da ciò, si deduce che "solo apparentemente l'espressione "al fine di" introduce un dolo specifico di evasione. In realtà, una siffatta locuzione comporta il risultato di restringere la rilevanza del dolo (generico) alla sola forma del dolo intenzionale. Il soggetto deve infatti agire "al fine di", id est "con l'intenzione di" evadere, ma occorre che effettivamente si realizzi l'evasione stessa sul piano della tipicità materiale: pertanto, il dolo non può essere specifico. Per contro, non è necessario che il reo agisca con l'intenzione di superare le soglie di punibilità: rappresentando le medesime elementi quantitativi della fattispecie tipica distinti dall'imposta evasa, esse soggiacciono alle regole generali in tema di imputazione soggettiva. Sicché, in rapporto a tali soglie, il dolo è generico e

.

⁵⁸ F. Gallo, Rilevanza penale dell'elusione, in Rass. Tributaria, 2001, 2, 321.

⁵⁹ G. Lunghini e V. Valentini, *Irrilevanza penale dell'elusione e inutilizzabilità delle presunzioni tributarie*, in *Corriere Merito*, 2011, 10, 967.

può atteggiarsi, in concreto, in tutte le sua varie forme, inclusa quella del dolo eventuale"⁶⁰.

Si ricorda, che per parte della dottrina e della giurisprudenza, la necessaria verifica dell'elemento soggettivo è ciò che può impedire la configurazione dell'illecita già presente sul piano oggettivo: "opportunamente la Corte di Cassazione precisa che con riferimento ai reati tributari, non si può prescindere da una attenta valutazione dell'elemento psicologico del reato, costituito dal fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, che deve poter essere positivamente riscontrato dal giudice, evidenziando poi come "... la strada tracciata dal sistema tributario per poter sostenere la buona fede e, quindi, l'insussistenza del reato per mancanza del dolo, è quella di richiedere l'applicazione dell'art. 15 D.Lqs. n. 74 del 2000, il quale dispone che «Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 41, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione". E ciò può verificarsi, ad esempio, quando l'Amministrazione finanziaria abbia dato luogo con atti (ad esempio circolari) o comportamenti (ad esempio casi analoghi in cui non è stata contestata la "estero vestizione") a condizioni reali di incertezza nell'applicazione della norma⁶¹.

.

⁶⁰ P. Veneziani, Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele, Dir. Pen. e Processo, 2012, 7, 858. Cfr. anche P. Veneziani, Le soglie di punibilità nei delitti tributari, in Studi Romano, III, Napoli, 2011, 2141.

⁶¹ Così G. Bersani, *Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Fisco*, 2012, 27, 4263 nel commentate la nota sentenza Cass., Sez. Il pen., 28 febbraio 2012 n. 7739.

3.5 L'INDETERMINATEZZA, LA NON TASSATIVITÀ, LA RETROATTIVITÀ, L'OFFENSIVITÀ, IL PRINCIPIO DI FRAMMENTARIETÀ E QUELLO DI SPECIALITÀ, L'EXTREMA RATIO E CHI PIÙ NE HA, PIÙ NE METTA. DELLA SERIE CHI È SENZA PECCATO SCAGLI LA PRIMA PIETRA⁶².

Anche aderendo alla tesi della rilevanza penale dell'elusione riguardo alle problematiche esposte nei precedenti paragrafi (nozione di elementi passivi fittizi, natura sostanziale dell'art. 37 bis, nozione di evasione etc.) ci si deve interrogare se un'interpretazione dell'art 4 del D.Lgs. 74/2000 che ricomprenda nel suo ambito le fattispecie elusive possa ritenersi rispettosa dei principi di tassatività e determinatezza su cui si regge il nostro sistema penale.

Il giudizio di elusività tratto ai sensi dell'art. 37 bis ha natura valutativa fondandosi sul confronto tra due o più operazioni al fine di scorgerne la fungibilità economicogiuridica in modo da poter individuare tra queste quell'operazione da reputarsi fisiologica, e quindi non elusiva, rispetto ai principi del sistema e alla ratio delle norme invocate. In tal senso appare difficile pensare che le fattispecie illecite ai sensi dell'art. 37 bis possano essere determinate a priori ed in modo univoco dal contribuente, rientrando nella sua prevedibilità come ritenuto dall'ultimo orientamento giurisprudenziale. E, difficoltà maggiori a circoscrivere in maniera determinata l'ambito d'applicazione dell'art. 37 bis, si riscontrano in riferimento alla nozione di valide ragioni economiche.

L'indeterminatezza, si fa notare, riscontrata nell'ambito di applicazione dell'art. 37 bis non può che riversarsi nella fattispecie penale compromettendone la

_

⁶² Titolo non convenzionale ma, si spera, non poco serio. Ovvio che non si vuole sminuire la fondatezza e importanza delle argomentazioni sul tema, delle quali, al contrario si riconoscono la validità e ragionevolezza che nel presente paragrafo si cercherà di illustrare. Ma al contempo si desidera esprimere l'idea del bisogno di un impegno che riesca a coniugare i suddetti principi con la punizione di condotte che nella pratica ne sono meritevoli, non fermandosi all'individuazione del problema ma sforzandosi di trovarne la soluzione. Naturalmente, lo scrivente la soluzione non l'ha trovata ne pensava di trovarla. Come già detto in prefazione, con tale lavoro ci si è voluti avvicinare a una tematica che si ritiene degna di attenzione, per sentire da vicino l'odore reale dei problemi ad essa sottesi. E, di certo, qui non si sta assumendo neanche l'onere di tale ricerca ma, da fervente tifoso qual è il sottoscritto sul presente argomento, ci si limita a incitare e stimolare chi i mezzi, per intraprendere una così ardua impresa, ha.

determinatezza del suo perimetro. Se si ritiene che la fattispecie illecita sia direttamente individuata dall'art. 37 *bis* in combinato disposto con la norma che prevede la dichiarazione infedele potrebbe risultare non pienamente rispettato il principio di determinatezza. Verrebbe meno proprio la prevedibilità riscontrata dalla Corte di Cassazione ⁶³ in quanto sarebbe oltremodo difficoltoso per il contribuente riuscire a discernere i fatti elusivi illeciti da quelli leciti in modo chiaro, univoco ed in via preventiva rispetto alla realizzazione della condotta prospettata. Ciò vale maggiormente per la nozione di valide ragioni economiche, nozione sulla quale la dottrina prevalente ha puntato il dito tacciandola di estrema indeterminatezza. E il problema non sembra superabile richiamando la giurisprudenza costituzionale che, in tema di definizione delle condizioni di punibilità, ha valutato costituzionalmente rispettoso del principio in discorso l'uso di concetti vaghi o "elastici" ⁶⁴. Si osserva che alla nozione di valide ragioni economiche

⁶³ Cass., Sez. II pen., 28 febbraio 2012 n. 7739 che statuisce che l' "affermazione della rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, nei limiti sopra specificati, non contrasta con il principio di legalità, inteso nel senso sopra precisato, poiché se tale principio non consente la configurabilità della generale fattispecie di truffa, in presenza di una espressa previsione nel sistema tributario di una specifica condotta elusiva, non è, invece, ostativo alla configurabilità della rilevanza penale della medesima condotta, trattandosi di un risultato interpretativo "conforme ad una ragionevole prevedibilità", tenuto conto della ratio delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico. Se il principio di legalità venisse diversamente applicato nella materia di cui si parla si chiuderebbero gli spazi non solo della normativa penale generale, ma anche di quella speciale di settore: la plurima invocazione del principio di specialità trasformerebbe questo in principio di impunità, pur in presenza di una descrizione della fattispecie elusiva provvista dei necessari caratteri di determinatezza. Vedi A. Giannelli, Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della Corte di Cassazione, in Rivista trimestrale di diritto tributario, 2014, 1, 121. Per una visione più ampia, si rimanda a S. Moccia, La 'promessa non mantenuta'. Ruolo e prospettive del principio di determinatezza/tassatività nel sistema penale italiano, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2001.

⁶⁴ Sul punto così A. Giannelli, *Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della Corte di Cassazione*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2014, 1, 121. L'autore rileva che a giudizio della Consulta "il requisito della "misura rilevante" veniva in rilievo non quale elemento costitutivo del fatto illecito, ma quale mera condizione di punibilità dello stesso, e, pertanto, doveva ritenersi estraneo ad un eventuale sindacato di determinatezza. Afferma, in particolare, la Corte che «la "misura rilevante" indica (...) il "peso" del carico offensivo del delitto ma non entra, non fa parte della qualità offensiva del delitto stesso». In tal senso, prosegue la Corte, «la "misura rilevante" non concorre a determinare il discrimine tra lecito ed illecito ed ha (...) la funzione di selezionare tra i fatti di alterazione del risultato della dichiarazione (tutti già "meritevoli di pena", in quanto potenzialmente violativi del bene giuridico tutelato) quelli da sottoporre a concreta punizione (quelli per i quali si pone un'"esigenza effettiva di pena") la stessa misura non deve sottostare all'esigenza di determinatezza in funzione di garanzia della libertà individuale (già assicurata da tutti gli elementi, oggetto del dolo, costitutivi dell'offesa tipica: la "certezza" prodotta

non ha natura di mera condizione di punibilità, ma ha funzione di scriminante. Se così è, ne discende che, se il delitto di dichiarazione infedele fosse definito tramite il rinvio e recepimento dell'art. 37 bis, il concetto elastico di valide ragioni economiche avrebbe natura di elemento costitutivo del fatto illecito, quale elemento negativo del fatto. Ciò renderebbe insufficientemente determinata la fattispecie penale.

In aggiunta, si arriva a considerare che risulta ancor più arduo far rientrare la sanzionabilità delle fattispecie elusive nell'ambito del dettato costituzionale se si accoglie l'orientamento della dottrina tributaristica secondo cui il principio antiabuso affermato dalla Corte di Cassazione 65 altro non sarebbe che un'interpretazione abrogans del comma 3 dell'art. 37 bis che indica, come abbiamo già visto, la tipologia di operazioni che devono essere realizzate nell'ambito del comportamento elusivo affinché quest'ultimo possa essere a tal titolo accertato dall'Amministrazione. In ogni modo, anche aderendo alla tesi che vede nell'introduzione della fattispecie dell'abuso del diritto, non l'abrogazione del comma 3 dell'art. 37, ma l'individuazione di una nuova fattispecie di derivazione

.

dalla determinatezza di questi ultimi elementi garantisce, infatti, la libera scelta del lecito o dell'illecito)». Verso una simile conclusione la dottrina ha, tuttavia, nutrito più di una perplessità dubitando, in particolare, della possibilità stessa di degradare a mera condizione di punibilità il riferimento alla "misura rilevante"."

⁶⁵ Cass., 23 dicembre 2008, n. 30055, Cass., 23 dicembre 2008, n. 30056, Cass., 23 dicembre 2008, n. 30057, Cass., 21 gennaio 2009, n. 1465. I principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione "costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non può ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione dalle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmi fiscale, in difetto di ragioni economiche apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale". "Né siffatto principio può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali". La Corte ritiene che l'individuazione di un generale principio antielusivo non contrasti con la presenza di specifiche norme antielusive nel nostro sistema. Anzi, si ritiene che queste ultime siano il sintomo dell'esistenza di un principio generale. La derivazione del principio dell'abuso dei diritto dall'articolo 53 della Costituzione, piuttosto che dai principi comunitari, continua a destare perplessità in dottrina. Sul punto si rinvia al primo capitolo del presente elaborato.

diretta dai principi costituzionali che si affianca a quella di elusione prevista dall'art. 37 che resta confinata ai casi previsti dal suo terzo comma, i problemi non si sciolgono. In quanto, si ritiene che la descrizione della fattispecie elusiva rimanga così "elastica" da non potersi conciliare con i principi di rilevanza costituzionale in materia penale⁶⁶.

E si è osservato⁶⁷ che l'art. 37 bis impone alla amministrazione una interpretazione analogica, estendendo a fattispecie fiscalmente atipiche il regime fiscale previsto dalla legge per differenti condotte, queste si tipiche, nel caso in cui entrambe giungano a risultati simili. Così, autorevole dottrina esemplifica il ragionamento alla base della norma elusiva: "se viene disposto (dalla legge tributaria) che la realizzazione del risultato giuridico-economico X debba essere tassato, a carico del contribuente Tizio che l'ha posto in essere con l'impiego di negozi che la legge espressamente prevede, con l'imposta del 10 per cento, lo stesso, preciso trattamento deve riservarsi a chiunque realizzi quello stesso risultato giuridico-economico anche se, al fine di ottenerlo, il soggetto Caio che l'ha realizzato ha impiegato, aggirandoli, non i negozi previsti dalla legge per la tassazione del 10 per cento, ma una concatenazione anomala e inconsueta di negozi cui la legge riserva o una tassazione più lieve del 10 per cento o nessuna tassazione".

Constatato ciò l'autore critica la nozione di imposta evasa adottata dalla nota sentenza della Cassazione n. 7739 del 2012 che permetterebbe di far entrare nel diritto penale una fattispecie dai contenuti proteiformi, imperniata sull'estensione analogica di norme impositive e, in quanto tale, avente natura incompatibile con il principio di tassatività della norma penale. Il principio di tassatività si porrebbe come argine a una interpretazione della norma penale che ampli la nozione di

-

⁶⁶ A. Giannelli, Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della Corte di Cassazione, in Rivista trimestrale di diritto tributario, 2014, 1, 121.

⁶⁷ Si stanno riportando le osservazioni di A. Perini, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale,* "abuso del diritto" e norme penali, in Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia, CEDAM, Padova, 2012, n. 3, 731, il quale appoggia le sue osservazioni sulle autorevoli osservazioni di Falsitta, Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva, in Riv. dir. trib., 2010, 519. Vedi anche M. Trapani, Voce Legge penale. I. Fonti, in "Enciclopedia giuridica Treccani", 1990.

evasione, ma anche quelle di elemento attivo effettivo e di elemento passivo fittizio, col risultato di far rientrare nel suo ambito d'applicazione le differenze fra il reddito dichiarato e quello calcolato applicando la norma elusiva.

La valutazione di equivalenza tra risultati economici (che almeno in certa misura rimarranno sempre differenti), necessaria all'applicazione dell'art. 37-bis, comporta un alto tasso di arbitrarietà incompatibile con le regole del diritto penale⁶⁸. Tale arbitrarietà a sua volta andrebbe a inficiare quella "ragionevole prevedibilità" riscontrata dalla giurisprudenza nel riconoscere ospitalità alle norme elusive nell'ambito della norma incriminatrice penale. Sul punto, si ricorda che la Cassazione ha affermato che "l'affermazione della rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, nei limiti sopra specificati, non contrasta con il principio di legalità, inteso nel senso sopra precisato, poiché se tale principio non consente la configurabilità della generale fattispecie di truffa, in presenza di una espressa previsione nel sistema tributario di una specifica condotta elusiva non è, invece, ostativo alla configurabilità della rilevanza penale della medesima condotta, trattandosi di un risultato interpretativo «conforme ad una ragionevole prevedibilità», tenuto conto della ratio delle norme, delle loro finalità e del loro

⁶⁸ Per meglio illustrare il pensiero l'autore fa il seguente esempio che si riporta:"Il caso è quello che vede il contribuente poter scegliere, per trasferire un'azienda, tra due percorsi negoziali (cfr. art. 176 TUIR). Il primo, quello "ortodosso", vede la cessione diretta dell'azienda al soggetto acquirente, operazione che comporta la tassazione delle eventuali plusvalenze che dovessero emergere. Il percorso negoziale alternativo, quello indiziato di essere "eterodosso" e - in ragione di ciò suscettibile di innescare la norma antielusiva, è quello che vede l'azienda essere conferita in una nuova società-contenitore, le cui quote o azioni vengono cedute un istante dopo al soggetto interessato ad acquisire l'azienda. Senza indulgere in tecnicismi, il secondo percorso negoziale dà luogo – in presenza di plusvalenze – ad un regime fiscale assai più favorevole. Ebbene, in tale caso sono evidenti le alternative che si pongono al contribuente. Del pari, sono lampanti le differenze che connotano le due operazioni descritte: basti osservare che, nel secondo caso, il soggetto acquirente si troverà a dover gestire una società mentre, nel primo caso, egli potrebbe tranquillamente "inglobare" l'azienda acquisita in un soggetto giuridico già esistente, senza ulteriori organismi di amministrazione ed, eventualmente, di controllo del nuovo soggetto societario. Né possono sfuggire le diverse conseguenze che discendono, sotto il profilo della responsabilità per i debiti trasferiti con l'azienda (art. 2560 c.c.), laddove l'azienda stessa sia inserita in una società/veicolo oppure venga a confondersi con il patrimonio di un altro soggetto giuridico. Sono sufficienti tali differenze per far ritenere che i risultati economici cui conducono i due percorsi negoziali in esame non siano assimilabili? Forse no, se è vero che il legislatore, per favorire tale forma di concentrazione, ha espressamente introdotto, con l'art. 176, co. 3 TUIR, una "zona franca" in seno all'art. 37 bis proprio al fine di non colpire siffatte operazioni. Dunque, a contrariis, senza l'intervento del legislatore probabilmente i due percorsi negoziali sarebbero stati da ritenere equivalenti".

inserimento sistematico" 69. L'autore ritiene che la "ragionevole prevedibilità" individuata dalla Corte venga meno all'esame fattuale delle concrete fattispecie, dove viene "in evidenza il deficit di tipicità che, a ben vedere, deve connotare una fattispecie destinata a fare della sua duttilità l'arma acuminata necessaria per contrastare "l'agilità negoziale" di chi sia intenzionato ad approfittare delle smagliature del sistema tributario. Qualsivoglia norma antielusiva, quindi, è destinata a fondarsi su di un ragionamento analogico proprio in quanto norma strumentale a colmare un presunto vuoto normativo – foriero di una tassazione agevolata – per ricondurre la fattispecie concretamente realizzata dal contribuente ad un'altra fattispecie, simile nelle sue conseguenze economiche, non voluta dal contribuente (anzi, scrupolosamente "aggirata") ma caratterizzata da altra (più gravosa) disciplina fiscale". La suddetta analisi della norma, porta a ritenere sussistente la violazione dei principi di determinatezza e di materialità. Il primo in quanto l'analisi della realtà economica demandata al giudice si qualifica di profili di forte criticità e dal difficile controllo comportando valutazioni connotate da un forte grado di arbitrarietà. Il principio di materialità verrebbe, invece, leso dalla rilevanza attribuita alla volontà di aggirare i divieti imposti dalla normativa fiscale che permetterebbe la sanzionabilità di una condotta oggettivamente neutra solo per la mera "cattiva volontà" del contribuente⁷⁰.

Altri autori parlano di una vera e propria norma penale in bianco che verrebbe riempita di volta in volta con gli assunti largamente discrezionali dell'Amministrazione Finanziaria. Questo sarebbe il risultato se si accettasse l'interpretazione che ricomprende le condotte elusive nell'ambito d'applicazione

.

⁶⁹ Così sempre Cass., Sez. Il pen., 28 febbraio 2012 n. 7739, ma l'affermazione è stata ripresa da altre pronunce. Ci si permette di osservare che le parole della Corte richiamano alla mente i principi di accessibilità e prevedibilità usati dalla CEDU.

⁷⁰ A. Perini, La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto" e norme penali, in Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia, CEDAM, Padova, 2012, n. 3, 731. Vedi anche P. Veneziani, Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele, Dir. Pen. e Processo, 2012, 7, 858, dove si afferma che guardando la fattispecie dell'art. 37-bis in un'ottica penalista, questa risulta solo in apparenza tassativa.

dell'art. 4 D.Lgs. 74/2000, in quanto si farebbe discendere la sanzione penale dall'applicazione di norme dai contorni alquanto generici⁷¹.

Anche altra autorevole dottrina⁷² consiglia di adottare un'interpretazione restrittiva del delitto di dichiarazione infedele, così evitando problemi di costituzionalità. L'autore, naturalmente, parteggia e consiglia l'adesione alla tesi dell'irrilevanza penale dell'elusione, anche ricordando come monito⁷³ i precedenti interventi della Consulta nei casi in cui il giudice sfruttava i casi di "vaghezza" nel motivare le sue statuizioni. Ma nel così ragionare, sembra che lasci degli spazi aperti a una differente lettura.

Naturalmente si premette che il tutto è subordinato al riconoscimento dell'illiceità tributaria della fattispecie, in caso contrario il quesito non si pone.

Premesso ciò, meno timori si avrebbero nel far accedere nell'ambito penale le condotte previste da una specifica disposizione fiscale anti-elusiva (diversa cioè dall'art. 37-bis e si parla delle fattispecie con ratio antielusiva⁷⁴). Si tratta di

⁷¹L. Troyer, *II transfer pricing tra elusione ed evasione*, in (a cura di G. Chiaraviglio – L. Troyer) Giurisprudenza penale d'impresa, Riv.dott. comm., Giuffrè, 2006, 6.

⁷² Flick, Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?, in Giur. comm., 2011, I, 465. L'irreprensibile artico risale ad epoca precedente la svolta giurisprudenziale nel senso della rilevanza penale dell'elusione. Ma sembra prevedere i possibili risvolti che le pronunce del 2008 della Cassazione in sede civile avrebbe potuto generare in ambito penalistico.

⁷³ Così nel testo in commento: "La storia del diritto penale pullula d'altronde di fattispecie i cui elementi consentivano un sindacato nel merito di attività discrezionali (il c.d. Statuto della Pubblica Amministrazione ne abbondava: si pensi alla "distrazione" del peculato, punito nel vecchio art. 314 c.p.; all'interesse privato in atti d'ufficio di cui all'art. 324 c.p.; al vecchio e tautologico abuso d'ufficio previsto nell'art. 323 c.p.). Il loro destino era però segnato. Nel momento in cui la giurisprudenza ha cominciato a sfruttare gli spazi di ambiguità e vaghezza degli elementi costitutivi di reato che le consentivano di operare un sindacato sul merito dell'attività discrezionale (in quei casi della P.A.), il deficit di tassatività delle fattispecie ha sistematicamente cominciato ad essere percepito come intollerabile e le disposizioni in oggetto, fortemente sospette di illegittimità costituzionale per contrasto con l'art. 25 Cost., sono state, prima o poi, rimosse dall'ordinamento (a costo di creare pesanti lacune di tutela").

⁷⁴ Nel rinviare al primo capitolo, si ricorda che le norme con ratio antielusiva hanno lo scopo di contrastare comportamenti elusivi e sono una categoria tipizzata dal legislatore. Sono norme specifiche nelle quali l'antielusività è implicita e risiede nella ratio essendo predisposte con la finalità di impedire ai contribuenti di attuare pratiche elusive. In tali fattispecie, che possono essere della più diversa specie e natura, è lo stesso legislatore che qualifica un determinato comportamento come elusivo: il vantaggio derivante dalla norma elusiva viene astrattamente e indistintamente negato a tutti i contribuenti che possono chiederne la disapplicazione all'Amministrazione ex art. 37 bis c. 8 del D.P.R. 600/1973 qualora dimostrino che nel caso concreto non ricorrano profili elusivi.

disposizioni dal pregnante contenuto presuntivo⁷⁵ alle quali "non sembra sia possibile - almeno in astratto ed in questo stadio, preliminare, del discorso - escluderne con certezza la rilevanza penale indiretta (pur sempre cioè mediata dalla riferita lettura dell'art. 4 d. lgs. 74 del 2000. Né, francamente, tale conclusione mi pare da respingere aprioristicamente sul piano della politica criminale".

Diversamente, viene osservato che nell'art. 37-bis la presunzione di elusività è più lieve, e il legislatore affida al giudice il compito di accertare il requisito (negativo) della mancanza di valide ragioni economiche. "L'elemento della mancanza di valide ragioni economiche rappresenta dunque l'elemento al cui interno si insedierebbero spazi inammissibili di discrezionalità giudiziaria, difficilmente gestibili, a causa dell'elevato tecnicismo di molte operazioni economiche, e comunque in radice incompatibili con lo svolgimento di un'attività - quella imprenditoriale - la cui libertà è espressamente sancita anche in sede costituzionale (art. 41). E, almeno allo stato, pure la giurisprudenza di legittimità sembra riconoscerlo (sebbene non senza ambiguità), laddove afferma che le presunzioni in ambito tributario non possono operare automaticamente anche in campo penale e come l'esistenza di ulteriori ragioni economiche escluda il carattere abusivo dell'operazione"⁷⁶.

⁷⁵ Le disposizioni che invertono il regime della prova, di cui il diritto tributario è pieno, non hanno nessun rilievo in diritto penale, dove governa la presunzione d'innocenza dell'imputato e sarà onere della parte pubblica dar prova dei fatti costitutivi della fattispecie, sulla quale il giudicante formerà il suo libero convincimento. Premesso ciò, si coglie l'occasione di far notare che la prova della mancanza di valide ragioni economiche è un c.d. fatto negativo la cui prova è estremamente difficoltosa. Ciò potrebbe portare a due eventualità: o spesso si dovrà ricorrere al proscioglimento dell'imputato o, è questo è un pericolo più grave, si incentiverà una certa superficialità nel ritenere provato il requisito contro ogni "ragionevole certezza processuale".

⁷⁶ Così Flick, Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?, in Giur. comm., 2011, I, 465, che nell'esemplificare le ragioni di tale indeterminatezza così si esprime: "ebbene, proprio su tale elemento si condensano le mie maggiori perplessità. Non sembra infatti casuale che la dottrina di diritto tributario, nello studiare l'art. 37-bis, stia su di esso convogliando la propria attenzione. L'estrema delicatezza del tema emerge con evidenza già in casi facili, come ad esempio nel caso della rinuncia ad un diritto (più nello specifico, si è addotto l'esempio di una rinuncia testamentaria quando invece l'accettazione del testamento avrebbe comportato la successione in una pesante situazione debitoria del de cuius. Può ritenersi che una scelta siffatta sia determinata da valutazioni economiche apprezzabili e sindacabili da parte del magistrato? L'art. 37-bis consente cioè di attribuire rilievo a motivazioni ulteriori rispetto a quelle considerate tali secondo il "modello classico di razionalità della scelta economica" ed aventi, ad esempio, carattere personale, in quanto legate al rapporto tra persone? Quando poi si ampliasse il campo della valutazione giudiziaria a tali motivazioni, come farebbe il giudice a conoscerle e ad apprezzare la sincerità? E sulla base di quali

Riguardo al principio d'offensività e di *extrama ratio*, altra dottrina ritiene che se la fattispecie penale riguardasse l'elusione si andrebbe a sovrapporre alla fattispecie tributaria occupandone lo stesso perimetro e ciò contraddirebbe lo spirito del diritto penale quale *extrema ratio*. Per darne una interpretazione compatibile col diritto penale, l'autore, dopo una analisi molto complessa e dogmatica, sembra individuare una plurioffensività nel reato di dichiarazione infedele che distinguerebbe il suo ambito dall'illecito tributario, non solo per le soglie di punibilità, ma anche per l'offesa del *mendacio* che lo caratterizza in questa ricostruzione⁷⁷.

criteri valutarle?). È evidente che l'indagine implica una delicatissima intromissione dei giudici in valutazioni di fatto. Le asperità aumentano poi in misura esponenziale in relazione ai casi difficili, quali solitamente vengono in rilievo nelle operazioni societarie segnate da un elevato numero di passaggi, ad alto contenuto di tecnicismo e di artificialità. Al di là, infatti, delle tipologie la cui ricorrenza statistica ha indotto una specifica tipizzazione legislativa (e che rientrano nelle già considerate ipotesi della lett. A), è noto infatti che la prassi ha molta più fantasia della legge ed è dunque plausibile e normale che si vadano inventando modalità nuove per realizzare risparmi d'imposta, coerentemente peraltro con il perseguimento di quel fine di profitto che contraddistingue, quale segno distintivo, l'attività d'impresa. La formazione di una tipologia di operazioni è però ovviamente un'operazione graduale, che passa attraverso varie fasi, anche di sperimentazione, durante le quali gli intenti elusivi non si stagliano in modo chiaro ed evidente e ben possono coesistere con altri scopi, di natura non fiscale (e forse nemmeno necessariamente economica), caso mai poco visibili e/o apprezzabili soltanto in una prospettiva di lungo periodo (come quelli che derivano da una riorganizzazione all'interno dei gruppi): scopi che, dunque, il giudice potrebbe essere nelle condizioni di non riconoscere. Ciò, per non parlare dell'ulteriore complicazione derivante dall'esistenza di «regimi fiscali differenziati rispetto a "operazioni" anch'esse praticamente equivalenti [...] la cui ragione giustificatrice non è facilmente individuabile o perché indeterminata fin dall'origine, o perché divenuta tale nel tempo» sicché, in simili ipotesi, l'opzione tra un'operazione ed un'altra «può dipendere legittimamente da motivi puramente fiscali senza che ciò implichi alcun abuso del diritto» (laddove, al contrario, la giurisprudenza - definita dall'Autore "non specialistica" - ravvisa un abuso del diritto semplicemente in ragione del maggior risparmio fiscale ottenuto). L'elemento della mancanza di valide ragioni economiche rappresenta dunque l'elemento al cui interno si insedierebbero spazi inammissibili di discrezionalità giudiziaria, difficilmente gestibili, a causa dell'elevato tecnicismo di molte operazioni economiche, e comunque in radice incompatibili con lo svolgimento di un'attività - quella imprenditoriale - la cui libertà è espressamente sancita anche in sede costituzionale (art. 41). E, almeno allo stato, pure la giurisprudenza di legittimità sembra riconoscerlo (sebbene non senza ambiguità), laddove afferma che le presunzioni in ambito tributario non possono operare automaticamente anche in campo penale e come l'esistenza di ulteriori ragioni economiche escluda il carattere abusivo dell'operazione.

⁷⁷ L. Ramponi, "Transfer pricing" e categorie penalistiche. La selettività dell'illecito penale tributario tra disvalore d'azione e disvalore d'evento, in Riv. trim. dir. pen. econ., 2009, 1-2, 191. si riporta una piccola parte delle parole dell'autore che si spera si siano correttamente comprese: "sul piano assiologico, invece, una volta ammesso un reato di evento, seppur a forma vincolata, si è in presenza di un illecito di cui occorre cogliere e valorizzare la pluridimensionalità. L'offesa non è né rappresentata dal solo evento, né insita nelle mere modalità illecite della condotta, ma i due

Ancora viene richiamato il principio di legalità nel suo corollario dell'irretroattività, chiedendosi se "un contribuente che abbia posto in essere un'operazione elusiva dopo la sentenza Dolce e Gabbana potesse prevederne la rilevanza penale; ancora, che un contribuente particolarmente accorto potesse prefigurarsi tale scenario già dopo la sentenza Cavalli".

La prevedibilità riguardo a chi ha agito quando tali principi non erano ancora stati enunciati in termini idonei a guidare l'interprete per l'autore evoca il tema dei "rapporti tra legalità e irretroattività e, più in particolare, i profili di criticità connessi ad una legalità che decide di nutrirsi di diritto vivente - per definizione fluido e destinato a strutturarsi passo dopo passo - rispetto ai mutamenti giurisprudenziali in malam partem⁷⁸.

Con tale commento, l'autore richiama la nota sentenza che ha acceso nuovamente il dibattito sull'elusione fiscale ammettendone la sanzionabilità nel nostro sistema penale con tale motivazione, che qui si ricorda: "La affermazione della rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, nei limiti sopra specificati, non contrasta con il principio di legalità, inteso nel senso sopra precisato, poiché se tale principio non consente la configurabilità della generale fattispecie di truffa, in presenza di una espressa previsione nel sistema tributario di una specifica condotta elusiva, non è, invece, ostativo alla configurabilità della rilevanza penale della medesima condotta, trattandosi di un risultato interpretativo "conforme ad una ragionevole prevedibilità", tenuto conto della ratio delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico. Se il principio di legalità venisse diversamente

.

momenti del disvalore d'azione e del disvalore di evento la costituiscono in modo organico. Non è nemmeno necessario, perciò, ed anzi può contribuire ad esiti equivoci, distinguere due beni giuridici, uno strumentale ed uno finale il bene giuridico protetto è qui, infatti, quello finale dell'interesse alla completa percezione dei tributi, il quale risulta leso dalla situazione antigiuridica creata dall'evento di evasione. Nondimeno, il legislatore seleziona, in chiave di extrema ratio, solo talune modalità di produzione di tale situazione dannosa (che viceversa non sarebbe che l'inadempimento dell'obbligazione tributaria) e l'offensività tipica dell'illecito è allora con-costituita da un disvalore non solo di intenzione o soggettivo, sostanziato dal peculiare dolo di tendenza, ma anche oggettivo, sinteticamente individuabile nell'insidiosità della condotta di mendacio in ordine agli elementi del reddito"

⁷⁸ A. M. Dell'Osso, *L'elusione fiscale al banco di prova della legalità penale*, in *Diritto penale e processo*, 2014, 1, 81.

applicato nella materia di cui si parla si chiuderebbero gli spazi non solo della normativa penale generale, ma anche di quella speciale di settore: la plurima invocazione del principio di specialità trasformerebbe questo in principio di impunità, pur in presenza di una descrizione della fattispecie elusiva provvista dei necessari caratteri di determinatezza".

Il principio di legalità di cui parla la Corte era stato usato nella stessa pronuncia per dichiarare non applicabile la fattispecie di truffa ai danni dello Stato in ambito tributario in applicazione del principio di specialità. E richiama quell'interpretazione conforme al diritto della Corte EDU e al diritto della Corte di Giustizia che si affianca alla nostrana interpretazione costituzionalmente orientata in materia penale⁷⁹.

.

⁷⁹ Sul punto non posso far altro che rimandare agli scritti del relatore della nota sentenza Cass., Sez. Il pen., 28 febbraio 2012 n. 7739, Fiandanese, Il seguito interno delle pronunce della corte edu: la giurisprudenza della corte costituzionale e dei giudici comuni. Analisi dei casi, in Rivista telematica giuridica dell'Associazione italiana costituzionalisti, 2011, 2. Vedi anche Flora, I vincoli costituzionali nella interpretazione delle norme penali, in Diritto penale contemporaneo, 2013, 4.

4 CONCLUSIONI

"Di sicuro, l'elusione in quanto tale – per la sua stessa natura – è connotata da particolare attenzione ed oculatezza, posto che i comportamenti elusivi tipici sono proprio, in genere, quelli che sfruttano le pieghe delle norme o che, comunque, presuppongono uno studio a monte di sofisticata ingegneria fiscale, spesso con proiezioni estere nell'ambito di una complessa strategia di tax planning"¹.

Come si comprende dalla su riportata citazione, l'ipotetico "cliente" delle fattispecie elusive sanzionate penalmente non è il piccolo contribuente, e ciò non solo grazie alle previste soglie di punibilità che accordano a pochi contribuenti la possibilità di commettere tale reato fiscale; ma, forse, già solo la mancanza delle idonee capacità tecniche e delle concrete possibilità operative fattuali difficilmente permettono che la condotta del piccolo contribuente abbia quel minus di offensività necessaria alla punizione penale. E nei confronti di tali soggetti, a volte, è accogliibile la considerazione che l'elusione si sostanzia in una condotta lecita, perché non decettiva palese all'amministrazione che facilmente óuq rimediare rideterminando la giusta imposta senza applicare le sanzioni.

Si evidenzia ciò, non per affermare che un'ingiustizia nei confronti dei ricchi e potenti sia meno grave o tollerabile, ma per inquadrare meglio di che fenomeni si sta parlando. E sarà una coincidenza che le suddette considerazioni richiamano alla mente la giustificazione delle multinazionali di internet che alle accuse recentemente rivoltegli hanno risposto all'incirca così: noi abbiamo sempre rispettato le leggi dei singoli Stati. Ma è rispettare la legge non pagare le tasse o aver trovato un modo "legale" per non pagarle? Forse sì, ma almeno si dovrebbe cercare di trovare una quadratura del cerchio più soddisfacente fra il rispetto formale della legge e una giustizia del caso concreto.

¹ Così, nel 2001, G. Pezzuto L'esclusione della punibilità in caso di adeguamento al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, in Rassegna Tributaria, 2001, 6, 1562.

Anche se il paragone con le società di internet è differenziato dal carattere internazionale, presenta un odore "giustiziale" simile, e ambedue fanno parte di una fenomenologia nuova, non solo per il progresso tecnico di cui si nutrono, ma anche per l'evoluzione operativa e finanziaria che sembra materializzarsi in una realtà "supra-internazionale" che, gli attuali ordinamenti faticano a ordinare, e sempre più è vista, da molti, come problema e fonte d'ingiustizia.

Riguardo all'elusione e abuso e alla sua liceità, si ritiene che nelle fattispecie non manchino profili di antigiuridicità. Senza esaminare la nozione d'abuso del diritto nell'intero ordinamento, in quanto non se ne sarebbe capaci, ci si limita a riconoscerne le origini civilistiche e le parentele con la nozione di diritto amministrativo, si osserva che in ambito tributario l'istituto ha avuto un grosso uso e qui, forse, ha preso una sua particolare conformazione. Per tale ragione, fra le due, si preferisce la denominazione di elusione, ché si ritiene ai nostri fini più pregnante e descrittiva della fenomenologia delle fattispecie rispetto al termine abuso. Rifacendosi ad autorevole dottrina² che ha individuato nella prima nozione il "risultato" e nella seconda il "mezzo", si fa notare che con la nozione di abuso si mette in evidenza che si usa un diritto, di solito appartenente al ramo civilistico, per giungere al risultato voluto nel diritto tributario; mentre con la diversa nozione di elusione si mette in risalto il risultato raggiunto che è quello di aver eluso, aggirato e comunque non ottemperato a una norma di diritto tributario.

Neppure è chiara e univoca la distinzione fra elusione e evasione. E si visto che parte della dottrina non ammette la rilevanza penale dell'elusione ma considera sanzionabili fattispecie come il *transfer pricing*, fattispecie tradizionalmente classificate come elusione, ricomprendendole nella nozione di evasione. E così si conclude ancora più fondatamente per l'estero-vestizione. Perciò è da evidenziare che una parte del dibattito e dello scontro sembra essere un problema, se non terminologico, anche di qualificazione di concetti giuridici. Questi sono anche casi in cui l'elusione è contrastata da una specifica norma antielusiva senza far ricorso alla

² G. M. Flick, Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo, in Rassegna Tributaria, 2014, 5, 939.

nozione senz'altro più generale contenuta nell'art. 37. E in tali ipotesi è più agevole considerare che la condotta ha violato una norma sostanziale evasiva, e non procedurale elusiva, sembrerebbe che una volta che la fattispecie elusiva sia specificatamente e normativamente contemplata, diminuiscono le difficoltà non solo rispetto alla compatibilità col principio di legalità, ma anche rispetto alla sua qualificazione in termini di evasione. In tali casi potrebbe osservarsi che la sola cosa di cui vi è carenza è un'espressa sanzionabilità, in modo che non ci siano dubbi che la volontà della legge volesse solo "un'inopponibilità" ovvero una semplice rideterminazione delle imposte in base alla disposizione elusa. E per queste ipotesi specifiche il suddetto profilo sembra che si risolverà con il decreto legislativo, il cui disegno contiene l'espressa sanzionabilità amministrativa delle fattispecie elusive³ (tuttavia l'attuale disegno dovrebbe contenere anche l'affermazione che l'elusione non ha rilevanza penale⁴).

Detto ciò, immaginiamo che la prossima riforma sui reati fiscali⁵ introduca l'espressa sanzionabilità penale delle condotte elusive previste dall'art. 37 bis o comunque dalla nuova norma antielusiva generale di prossima introduzione⁶. Probabilmente, i più fondati e rilevanti problemi di compatibilità coi principi di diritto penale rimarranno, in quanto le osservazioni fatte sulla sua incostituzionale indeterminatezza sembrano legate al sostrato fenomenico della fattispecie e perciò difficilmente eliminabili dalla tecnica legislativa.

³ ci sono altri profili legati all'interpello

⁴ Ciò spegne il dibattito sulla tanto discussa questione, a meno che non si voglia fantasticare su un'immaginaria pronuncia abrogativa in *malam partem* di illegittimità costituzionale della previsione, in quanto contrastante col principio di uguaglianza e ragionevolezza specificatamente contemplato nell'art. 53 Cost..

⁵ Ma, come già detto, così non sembra che sia: il disegno, approvato lo scorso dicembre, conteneva l'espressa affermazione che l'elusione non ha rilevanza penale; per contingenti istanze d'opportunità si è rimandata l'emanazione del conseguente decreto legislativo; il disegno approvato in questi giorni dal governo riguarda solo il diritto tributario e si è scelto di rinviare ulteriormente quello contenente la riforma dei reati tributari.

⁶ A leggere la legge 11 marzo 2014, n. 23 e il relativo schema di decreto legislativo, in particolare e rispettivamente l'art. 5 e l'art. 10-bis, sembra che l'eventuale nuova clausola generale antielusiva raccoglie le previsioni già contenute nell'art. 37 bis ampliandole come campo di applicazione e meglio delineandole, accogliendo l'evoluzione giurisprudenziale sul punto. Se così sarà, i termini del discorso dovrebbero rimanere nelle linee fondamentali gli stessi.

Di certo, non sarebbe violato il principio di riserva di legge in quanto in tal caso la volontà popolare attraverso il legislatore avrebbe previsto che tale condotta costituisce reato. Ma a chi scrive sembrerebbe che anche *de iure còndito* i profili di contrasto possano essere quantomeno smussati. Se si dà per buona l'ipotesi che le norme sui reati tributari prevedano la sanzionabilità dell'elusione (anche in considerazione delle osservazioni svolte alla fine del paragrafo 3.3 sui lavori preparatori e perciò sulla volontà storica del legislatore) non vi sarebbe violazione del principio di riserva di legge e l'applicazione da parte del giudicante della sanzione penale non contrasterebbe con il principio d'irretroattività. Se così fosse, sarebbe da considerare positivamente un cambio di indirizzo giurisprudenziale tendente al rispetto della volontà della legge, rispetto a una perseverante applicazione della norma (anche se in *bonam partem*) contro la *voluntas legis*.

Di certo, un cambio interpretativo *in malam partem* potrebbe far ritenere che vi sia una violazione del principio di irretroattività. Ma a ben guardare ciò non si verifica e comunque non ha conseguenze pregiudizievoli per il contribuente: da una parte si può osservare che la fattispecie era formalmente prevista come reato al tempo del commesso reato, e dall'altra non incorrerebbe in sanzione penale in quanto sarà agevole constatare che l'agente e corso in errore scusabile ex art. 5 c.p. come da lettura della Corte Costituzionale nel '88, ma ancor più facilmente e ampliamente si configurerà l'errore di cui all'art. 15 D.Lgs. 74/2000.

A modesto e ardito avviso, non mi sembra neanche che l'indeterminatezza della fattispecie salti agli occhi. Nel passare dal previgente sistema all'attuale si è scelto di revocare la sfiducia verso l'idoneità del giudice penale di comprendere la complessa realtà fiscale e correttamente applicare la relativa disciplina tributaria. E mi sembra che il giudice nel verificare la configurabilità delle fattispecie penali riguardo l'elusione non faccia niente di particolarmente diverso dalla sua abituale attività, e la sua valutazione dei complessi fatti di cui è composta l'elusione si presteranno, in ogni modo, a essere vagliate nel loro iter logico.

In ultimo, le recenti "parole" statuite dalla Corte di Cassazione e le sfaccettature della questione trattata richiamano i concetti di prevedibilità e accessibilità usati

dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. Tali principi discendenti da ordinamenti "lontani" dal nostro, potrebbero fornire nuove prospettive al presente problema. Ma questa è impresa che affido a mani più sensibili nel maneggiare la materia pulsante di cui è fatto il diritto penale.

5 BIBLIOGRAFIA

- Amatucci, Principi e nozioni di diritto tributario, Torino, 2011, 114.
- F. Aramini, L'abuso del diritto nella giurisprudenza, in Lezioni e sentenze di diritto tributario, Dike Giuridica Editrice, 2014.
- Ballancin, Lupi e Stevanato, Sull'abuso del diritto spettano le garanzie procedimentali del art. 37-bis, in Dialoghi tributari 3/2011.
- Ballancin, Stevanato, Sull'abuso del diritto spettano le garanzie procedimentali dell'art. 37-bis, in Dialoghi tributari 3/2011.
- M. Basilavecchia, Quando l'elusione costituisce reato, in GT-Riv. giur. trib., 2012, 385.
- BATTI, Elusione fiscale: quali sanzioni?, in Il Fisco, n. 17, 1995, p. 4132.
- M. BEGHIN, L'elusione tributaria tra inopponibilità dei vantaggi fiscali, nullità dei contratti ed "invasivo" esercizio della funzione giurisdizionale, in Elusione fiscale, La nullità civilistica come strumento generale antielusivo, Roma, 2006.
- Beghin, "Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale", in Maisto, Elusione ed abuso del diritto tributario, Milano, 2009.
- M. Beghin, Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente, in Riv. dir. trib., 2009, II. Borsari, Profili penali dell'elusione fiscale, in R. Borsari (a cura di), Padova, Padova University Press, 2013, 127.
- G. Bersani, I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione, Padova, 2003, 42.
- G. Bersani, Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, in Fisco, 2012, 27, 4263.
- G. Bersani, Elusione fiscale e dichiarazione infedele, in Fisco, 2002, 48, 7675.Caraccioli, Fusione e scissione di società. Profili penali, in Il fisco, 1993, 6717.
- Chinellato, Codificazione tributaria e abuso del diritto, Cedam, Padova, 2007.

- A. Contrino, Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilita` delle sanzioni amministrative tributarie in caso di "elusione codificata" e "abuso/elusione", in Riv. dir. trib., 2012, I, 261.
- P. Corso, Una elusiva sentenza della Corte di cassazione sulla rilevanza penale dell'elusione, in Corr. trib., 2012,1074;
- G. Corasaniti, Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario, in Obbligazioni e contratti, 2012, 5.
- L. R. Corrado, Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative, Riv. Dir. Trib., 2010, 1,
- L. R. Corrado, Sanzioni amministrative applicabili in caso di abuso del diritto, in Il quotidiano del Commercialista, 2013, 2.
- L. R. Corrado, La rilevanza penale delle condotte elusive, in DFA-Diritto e fiscalità dell'assicurazione, 2012, 361.
- F. D'Arcangelo, Le condizioni per la rilevanza penale dell'elusione fiscale, Società, 2013, 12, 1336.
- A. D'Avirro, L'elusione entra "a torto" nell'illecito penale tributario, in Corriere Giur., 2012, 4, 487.
- A. D'Avirro, Dichiarazione infedele, elusione, abuso del diritto: la giurisprudenza di merito inverte la rotta, in Dir. Pen. e Processo, 2014, 10, 1191.
- Deotto, L'abuso del diritto non va confuso con l'evasione né con il legittimo risparmio d'imposta, in Corriere tributario 12/2013.
- Di Amato, La dichiarazione infedele, in Di Amato-Pisano, I reati tributari, in Trattato di diritto penale dell'impresa, a cura di Di Amato, Padova, 2002, 554. O.
- Di Giovine, *Il principio di legalità tra diritto nazionale e diritto convenzionale*, in AA.VV., *Scritti in onore di Mario Romano*, Jovene, 2011, 2197.
- Escalar, Esclusa la diretta efficacia dell'abuso del diritto nelle imposte sui redditi, in Corriere tributario 9/2009.
- G. Escalar, Un caso esemplare di trasformazione indebita del divieto di abuso del diritto in norma impositiva in bianco, in Corr. trib., 2012, 1670.
- Escalar, Indebita trasformazione del divieto di abuso del diritto in divieto di scelta del regime fiscale meno oneroso, in Corriere tributario, 2012, 35.

- Falsitta, L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali, in Corriere Tributario, 2009.
- G. Falsitta, Corso istituzionale di diritto tributario, Cedam, Milano, 2014.
- Falsitta, Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva, in Riv. dir. trib., 2010, 519.
- Flick, Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?, in Giur. comm., 2011, I, 465.
- G. M. Flick, Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo, in Rassegna Tributaria, 2014, 5, 939
- G. Flora, Perché´ l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del "caso Dolce & Gabbana"), in Riv. trim. dir. pen. econ., 2011, 865.
- M. Gallo, Appunti di diritto penale, II, Torino, 2000, 12.
- A. Giannelli, Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della Corte di Cassazione, in Rivista trimestrale di diritto tributario, 2014, 1, 121.
- A. Hensel, Diritto tributario, trad. it., Milano, 1956.
- T. Lamedica, La delega fiscale considera l'abuso del diritto e l'elusione, in Corriere tributario, 2014, 16, 1278.
- Lovisolo, L'art. 53 della Costituzione come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle "valide ragioni economiche" tra abuso del diritto, elusione fiscale e antieconomicità delle scelte imprenditoriali, in Rivista di giurisprudenza tributaria 3/2009.
- Lunelli, Barazza, L'abuso del diritto secondo le SS.UU. e la sezione tributaria della Corte di Cassazione, in Corriere tributario 20/2009.
- G. Lunghini, *Irrilevanza penale dell'elusione e inutilizzabilità delle presunzioni tributarie*, in *Corriere Merito*, 2011, 10, 967.
- R. Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario*, Ipsoa, 2011.
- R. Lupi e D. Stevanato, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in *Corr. trib.*, 2009, 403;
- R. Lupi, Elusione fiscale e carenze teoriche, in Dialoghi tributari, 2009.

- R. Lupi, I problemi di fondo delle sanzioni penali tributarie e le risposte in chiave "panpenalistica" della riforma del 2000, in AA. VV., Fiscalità d'impresa e reati tributari. Gli effetti della riforma sulle medie e grandi imprese: approfondimenti e riflessioni critiche, Il sole 24 Ore, Milano, 2000.
- Mangione, La dichiarazione fraudolenta mediante altri artefici, in Diritto penale tributario, a cura di Musco, Milano, 2002, 122.
- A. Massaro, Modifiche al codice penale in materia di reati di opinione (e non solo): contenuti e limiti della l. n. 85 del 2006, in rivista Cassazione penale, 2006, 11, 3857.
- Messina, *Inapplicabile il divieto di abuso su questioni fiscali meramente interne*, in Corriere tributario29/2009.
- A. Marcheselli, *Elusione, buona fede e principi del diritto tributario*, in *Rass. trib*, 2009, 409
- G. Marongiu, Contrasti fra principi veri e asseriti: elusione e affidamento, in Diritto e pratica tributaria, 2011, 4.
- S. Moccia, La 'promessa non mantenuta'. Ruolo e prospettive del principio di determinatezza/tassatività nel sistema penale italiano, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2001.
- F. Moschetti, Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di "utilizzo abusivo di norma fiscali di favore", in G.T., 2009.
- Mucciarelli, Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici, in AA.VV., Elusione ed abuso del diritto tributario, a cura di Maisto, Milano, 2009, 421.
- E. Musco-F. Ardito, Diritto penale tributario, Bologna, 2010, 166.
- MUSCO, Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario, in Rass. trib., 2010, 1179.
- Nannucci, Il delitto di dichiarazione infedele, in AA.VV., La riforma del diritto penale tributario (D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), a cura di Nannucci, D'Avirro, Padova, 2000, 175.
- G. Palumbo, Elusione fiscale e abuso del diritto. L'aggiramento degli obblighi impositivi tra legittimo risparmio ed evasione fiscale, Cesi Multimedia, 2012, Milano.

- U. Pauro, D. Stevanato, R. Lupi, G. Gargiulo, Evasione interpretativa, Cassazione penale e motivazione della mancanza di dolo, in Dialoghi Tributari, 2012, 211.
- A. Perini, La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto" e norme penali, in Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia, CEDAM, Padova, 2012, n. 3, 731.
- Perini, Il delitto di dichiarazione infedele, in Diritto penale e processo, 2001, 1262.
- Pistone, Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale, in Quad. della Riv. Dir. Trib., n. 4, Milano, 2009.
- P. Russo, Manuale di diritto tributario, Giuffrè, Milano, 2007.
- Tabellini, *Il progetto governativo antielusione*, in Bollettino tributario, 1997.
- Tabellini, L'elusione della norma tributaria, Giuffrè Editore, 2007.
- Tabet, Abuso del diritto ed elusione fiscale, in Bollettino tributario 2/2009.
- D. Terracina, R. Lupi, Fatto, diritto e sanzioni penali nella sentenza "Dolce e Gabbana", in Dialoghi Tributari, 2012, 295.
- D. Terracina, Riflessi penali dell'evasione fiscale tra ricchezza nascosta e regime del dichiarato, in Giuristi ed economia, Dike Giuridica Editrice, Roma, 2012.
- F. Tesauro, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Diritto e pratica tributaria*, Cedam, 2012.
- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, parte generale, Utet 2009.
- F. Tesauro, L'abuso nel diritto tributario italiano, in atti del convegno "L'abuso del diritto fra "diritto" e "abuso", Fondazione Antonio Uckmar.
- F. Tesauro *Principi e nozioni di diritto tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2012.
- M. Trapani, Voce Legge penale. I. Fonti, in Enciclopedia giuridica Treccani, 1990.
- M. Trapani, L'art. 20 della legge 7 gennaio 1929 n. 4 e la c.d. ultrattività delle norme penali tributarie, in Rivista italiana di diritto e procedura penale, 1982.

- L. Troyer, *Il transfer pricing tra elusione ed evasione*, in (a cura di G. Chiaraviglio L. Troyer) *Giurisprudenza penale d'impresa, Riv. dott. comm.*, Giuffrè, 2006, 6.
- Tundo, Abuso del diritto ed elusione: un'anomala sovrapposizione, in Corriere tributario 4/2011.
- L. Ramponi, "Transfer pricing" e categorie penalistiche. La selettività dell'illecito penale tributario tra disvalore d'azione e disvalore d'evento, in Riv. trim. dir. pen. econ., 2009, 1-2, 191.
- S. Screpanti, Elusione fiscale, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative, in Rassegna Tributaria, 2011, 2, 413.
- Stevanato, Ancora un accusa di elusione senza aggiramento dello spirito della legge, in Corr. Trib., 9/2011.
- V. Valentini, Irrilevanza penale dell'elusione e inutilizzabilità delle presunzioni tributarie, in Corriere Merito, 2011, 10, 967.
- P. Veneziani, Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele, Dir. Pen. e Processo, 2012, 7, 858.
- P. Veneziani, Le soglie di punibilità nei delitti tributari, in Studi Romano, III, Napoli, 2011, 2141.
- Vitale, L'abuso del diritto quale nuovo principio antielusione dell'ordinamento tributario, in Il fisco 44/2008.
- Zizzo, L'abuso dell'abuso del diritto, in Riv. Giur. Tributaria, 2008, 465.
- Zizzo, La nozione di elusione nella clausola generale, in Corr. Trib., 2006.
- Zizzo, La giurisprudenza in materia di abuso ed elusione nelle imposte sul reddito, in Corriere tributario 14/2012.

6 GIURISPRUDENZA

- Corte costituzionale, 24 marzo 1988, n. 364.
- CGCE, 14 dicembre 2000, in causa C-110/99, Emsland Starke GmbH.
- CGCE (Grande sezione), 21 febbraio 2006, in causa C-255/02, Halifax.
- CGCE, in causa C-367/96 Kefalas.
- CGCE, in causa C-373/97 Diamantis.
- CGCE, in causa C-32/03 Fini H.
- CGCE, in causa C-125/76 Cremer.
- CGCE, 5 giugno 1997, in causa C-64/96 C-65/96 Uecker e Jacquet.
- CGCE, 14 settembre 2008, in causa C-353/06, Grukin e Paul.
- CGCE, in causa C-8/92 General Milk Products.
- CGCE, 29 marzo 2012, in causa C-417/10, 3M Italia.
- CGCE, 21 febbraio 2008, in causa C-425/06, Part Service.
- CGCE, 12 settembre 2006, in causa C-196/04, Cadbury-Schweppes.
- CGCE, 5 luglio 2007, in causa C-321/05, Kofoed.
- Cass., 3 aprile 2000, n. 3979.
- Cass., 3 settembre 2001, n. 11351.
- Cass., 7 marzo 2002, n. 3345.
- Cass. n. 20398/2005.
- Cass. n. 22932/2005.
- Cass. n. 20816/2005.
- Cass., 5 maggio 2006, n. 10353
- Cass., 29 settembre 2006, n. 21221.
- Cass., 4 aprile 2008 n. 8772.

- Cass., 13 ottobre 2006, n. 22023.
- Cass., 21 aprile 2008, n. 10257.
- Cass., 15 settembre 2008, n. 23633.
- Cass., 17 ottobre 2008, n. 25374.
- Cass., 23 dicembre 2008, n. 30055-
- Cass., 23 dicembre 2008, n. 30056
- Cass., 23 dicembre 2008, n. 30057.
- Cass., 24 aprile 2002, n. 10802.
- Cass., sentenza 21 febbraio 2006.
- Cass., 8 aprile 2009, n. 8487.
- Cass., 21 gennaio 2009, n. 1465.
- Cass. 25 maggio 2009, n. 12042.
- Cass., Sezioni Unite, 26 giugno 2009, n. 15029.
- Cass., 21 gennaio 2011, n. 1372.
- Cass., Sez. II pen., 28 febbraio 2012 n. 7739.
- Cass., sentenza n. 25374/2008.
- Cass., 3 novembre 2010, n. 22309.
- Cass., 30 novembre 2011, n. 25537.
- Cass., 20 maggio 2013, n. 12282.
- Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, sezione I, n. 41 del 9 marzo 2006.
- Comm. Trib. Prov. di Venezia, del 20 settembre 2007.
- Comm. Trib. Prov. di Milano del 7 aprile 2009.

•

7 Prassi

- Circolare IRDCEC n. 13/R del 6 febbraio 2010, "L'abuso del diritto quale principio antielusione tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario".
- Parere del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 1 del 19 gennaio 2005.
- Parere del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 6 del 11 maggio 2005.
- Parere del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n.
 21 del 21 dicembre 2005.
- Parere del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 40 del 14 ottobre 2005.
- Relazione ministeriale allo Schema di decreto del 12 settembre 1997 (D.L.gs. 358/1997).
- Relazione di accompagnamento (REL) al decreto legislativo (DLG 10/03/2000, n. 74) recante: «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205», in *Il Fisco*, 2000, n. 11, 3160.
- Risoluzione Agenzia delle Entrate, n. 106/E 151220 del 7 luglio 2000.
- Risoluzione Agenzia delle Entrate, n. 200/E del 29 settembre 2000.
- Circ. n. 39/E del 27 giugno 2007 Agenzia delle Entrate Dir. normativa e contenzioso.