

il fisco

# RASSEGNA TRIBUTARIA

## Approfondimenti di diritto tributario

*diretta da: Massimo Basilavecchia, Michele Cantillo, Eugenio della Valle, Adriano Di Pietro,  
Franco Fichera, Giovanni Flora, Guglielmo Fransoni, Franco Gallo, Oliviero Mazza,  
Leonardo Perrone, Claudio Sacchetto, Livia Salvini, Salvatore Sammartino, Giuliano Tabet,  
Francesco Tesauro, Antonio Uricchio, Giuseppe Zizzo*

In questo numero:

- La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale  
*Franco Gallo*
- Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività  
*Alessandro Giovannini*
- Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario  
*Enrico Marello*
- Confisca e recupero dell'imposta evasa: profili procedurali e processuali  
*Thomas Tassani*
- Una sentenza deludente in tema di alternatività Iva-registro  
*Giuliano Tabet*
- Il sasso nello stagno: la sentenza europea sulla prescrizione e il crepuscolo della legalità penale  
*Oliviero Mazza*

00188469



## La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale\*

Franco Gallo

**Estratto:** L'Autore ripercorre le diverse fasi della più recente "storia" dell'abuso del diritto *alias* elusione fiscale illegittima, fino ad arrivare alla definizione unitaria dell'istituto contenuta nella nuova legislazione vigente dal 1° ottobre 2015. Si sofferma, in particolare, sul percorso interpretativo seguito dalla Cassazione che ha portato tale Corte ad affermare che il previgente art. 37-bis del d.P.R. n. 600/1973 non è l'unica fonte normativa del divieto dell'abuso del diritto, ma solo l'espressione dell'immanente principio di capacità contributiva. Dopo aver esaminato il testo della nuova disciplina, si arriva alla conclusione che, pur essendosi fatti passi avanti sul piano interpretativo, non si sono però risolti del tutto – né si potevano risolvere – i problemi definitori di un istituto che, per sua natura, richiede pur sempre una verifica della compatibilità della nuova normativa con la clausola generale antiabuso di derivazione costituzionale.

\* Questo scritto rappresenta una prima riflessione "a caldo" sulla nuova normativa riguardante l'abuso del diritto-elusione in vigore dal 1° ottobre 2015. L'intenzione dell'autore è quella di dare conto, per ora, del processo legislativo e giurisprudenziale – a livello sia comunitario che nazionale – attraverso il quale si è giunti alla disciplina recata dall'art. 5 della legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014 e dal d.lgs. n. 128 del 5 agosto 2015, attuativo di tale articolo.

In un prossimo saggio ci si ripromette di affrontare *funditus* i delicati problemi, d'ordine più generale, conseguenti alla vigenza di un nuovo corpo normativo che, pur fornendo una più precisa definizione dell'istituto, continua ad avere la sua fonte di diritto interno in un principio sovraordinato desunto dall'art. 53 Cost., risolvendosi nel divieto per gli operatori di usare lo strumento dell'autonomia negoziale per alterare l'equo riparto dei carichi pubblici. Ciò, con riferimento anche all'ordinamento dell'UE che, almeno per la prevalente dottrina (P. FARMER, *Prohibition of Abuse of (European) Law: The creation of New General Principle of EU Law Through Tax: A Response*, in R. DE LA FEIRA - S. VOGENHAUER, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of E.C. Law through Tax*, in "CMLRev.", 2008, pp. 45 e 521 ss.), parrebbe collocare il principio del divieto dell'abuso del diritto tra le sue fonti primarie. Si tratterà, in particolare, di verificare sia la sufficienza della definizione data a circoscrivere l'ambito dell'istituto sia, soprattutto, la compatibilità della nuova dettagliata disciplina, fissata dal legislatore ordinario, con i suddetti sovraordinati principi costituzionali e comunitari "a fattispecie indefinita", che è come dire verificare la "resistenza" e l'"imperforabilità" del nuovo apparato normativo rispetto all'applicazione di questi stessi principi generali. In via teorica, il problema è quello della delimitazione dei confini della copertura costituzionale delle nuove norme garantita dall'art. 53 Cost. e, attraverso l'art. 117, primo comma, Cost., dalle norme di diritto internazionale convenzionale. Su questo tema alcune prime considerazioni sono state svolte da A. FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in "Riv. dir. trib.", 2013, 10, p. 877 e G. FRANSONI, *Abuso ed elusione del diritto*, in *Libro dell'anno del diritto*, 2015; Treccani, pp. 6-7.

**Abstract:** The Author traces the different stages of the most recent "history" of the abuse of law principle *alias* unlawful tax avoidance, until the unitary definition of this institution as contained in the new law in force since 1 October 2015. He focuses, in particular, on the interpretative approach taken by the Supreme Court that has led the same Court to say that the previous article 37-bis of the Presidential Decree n. 600/1973 isn't the only source of law forbidding the abuse of law, but only the expression of the immanent principle of the ability to pay principle.

After reviewing the new regulation's text, it is possible coming to the conclusion that although progress has been made in terms of interpretation, however the definition problems of this institution were not resolved completely - nor they could solve - since, by its nature, it requires still a compatibility test of new law with the general anti-abuse clause deriving from the Constitution.

**SOMMARIO:** 1. Una breve premessa filologica - 2. Le diverse fasi della più recente "storia" dell'elusione fiscale illegittima e del divieto di abuso del diritto - 2.1. Prima fase: *ante* art. n. 10 della legge n. 408 del 1990 - 2.2. Seconda fase: l'art. 10 della legge n. 408 del 1990 e il vigente art. 37-bis del d.P.R. n. 600 - 2.3. Terza fase: le sentenze nn. 30055 e 30057 del 2008 della Cassazione - 3. Il non sempre coerente percorso interpretativo seguito dalla Corte di Cassazione - 4. L'art. 5 della legge delega n. 23 del 2014 - 5. Il decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015 - 5.1. L'assenza di sostanza economica e la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito - 5.2. L'astrattezza della nozione di abuso ed i conseguenti problemi interpretativi - 5.3. L'interpello antiabuso e quello disapplicativo, il contraddittorio preventivo e la nullità dell'accertamento per carenza di motivazioni - 6. Alcune brevi considerazioni sull'irrelevanza penale dell'abuso e sulla sua sanzionabilità solo in via amministrativa.

**1. Una breve premessa filologica** - L'abuso del diritto in materia fiscale non è un istituto nuovo né per il nostro ordinamento, né, tanto meno, per quello dell'UE e degli altri paesi occidentali. Esso ha una lunga storia che si interseca e coincide con quella di altri istituti contigui di diritto civile, come la frode alla legge, l'elusione, l'interposizione fittizia e il negozio indiretto. In Italia, fin dal periodo antecedente la seconda guerra mondiale, è stato identificato con l'elusione fiscale illegittima dai cultori di finanza pubblica come Griziotti e i rappresentanti della sua scuola pavese.

Dal dopoguerra in poi la bibliografia è stata particolarmente ricca. Basti pensare ai numerosi scritti dei cultori di diritto tributario, me compreso, pubblicati prima e dopo il varo della legge n. 408 del 1990 che

ha disciplinato per la prima volta l'elusione fiscale<sup>1</sup>. Detta legge conteneva, nel suo art. 10, una prima clausola antielusione, diciamo così, di tenore generale seppur di applicazione parziale, che è poi confluita, con modifiche, nell'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 ad opera del d.lgs n. 358 del 1997. Quest'ultima disposizione è stata sostituita, con decorrenza dal 1° ottobre 2015, dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, recante "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti fra fisco e contribuente", in attuazione degli artt. 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23, il cui titolo I consacra definitivamente in via legislativa l'identità dei due concetti o, se si preferisce, la uguale disciplina dei due istituti.

Indipendentemente da questo punto di arrivo, si può comunque dire che l'istituto dell'abuso del diritto in campo fiscale è stato sempre di difficile individuazione. A suo tempo feci una rapida indagine sui diversi significati in cui esso è stato inteso nelle legislazioni dei maggiori paesi occidentali<sup>2</sup> e nella giurisprudenza della Corte di Giustizia. Ebbi la sorpresa di apprendere che l'abuso del diritto è stato identificato, oltreché con l'elusione in senso stretto - e cioè, come vedremo meglio più avanti, con l'uso distorto di negozi e atti per ottenere un risparmio di imposta, che è come dire con l'abuso dell'autonomia privata - a volte, con il semplice aggiramento (*circvention*) e la frode alla legge fiscale; a volte, con la sola malafede contrattuale; a volte, con il comportamento *contra bonos mores*; a volte, con la simulazione e le costruzioni di puro artificio; a volte infine, con la condotta contraria ai principi della *substance over form* o del *regulatory arbitrage*. La Corte di Giustizia, in particolare, ha parlato recentemente ed alternativamente di aggiramento, frode, elusione, per indicare le modalità attraverso le quali si produce quello che per essa è in termini astratti abuso; e cioè un vantaggio fiscale che si rivela indebito perché perseguito callidamente in contrasto con l'obiettivo fissato dalle disposizioni comunitarie.

Nelle pagine che seguono vedremo come e attraverso quale via si sia arrivati in Italia, in questi ultimi cinquant'anni, alla suddetta definizione unitaria contenuta nel richiamato titolo I del d.lgs. n. 128 del 2015.

**2. Le diverse fasi della più recente "storia" dell'abuso del diritto *alias* elusione fiscale illegittima** - Il dibattito sull'abuso del diritto-elusione nel campo fiscale si è acceso in Italia soprattutto a partire dagli anni ottanta, quando il fenomeno ha assunto proporzioni rilevanti e il governo dell'epoca ha optato per una definizione legislativa dell'elusione fiscale,

<sup>1</sup> Per una esauriente ampia bibliografia al riguardo rinvio al saggio ricostruttivo di G. MELIS, *Abuso del diritto (rectius, elusione) ed interpretazione nel diritto tributario*, destinato agli scritti in onore di A. FANTOZZI e A. FEDELE di prossima pubblicazione.

<sup>2</sup> Per un'attenta, recente indagine sull'abuso del diritto nella prospettiva comparata si veda, comunque, il saggio di P. MASTELLONE, *Fenomenologia dell'abuso del diritto tributario nella prospettiva comparata*, in "Riv. Dir. Trib. Int.", n. 1/2014, pp. 295-346.

beninteso, dopo aver preso atto dell'impossibilità – certificata dalla Cassazione con numerose sentenze – di applicare, agli effetti fiscali, l'art. 1344 cod. civ., che reputa illecita la causa dei contratti che costituiscono «il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa». È ben nota, infatti, la giurisprudenza della Suprema Corte secondo cui la norma fiscale elusa non ha le caratteristiche dell'imperatività e, quindi, il suo aggiramento non può produrre l'illiceità e, in particolare, la nullità della relativa attività negoziale<sup>3</sup>.

Per capire come questo dibattito si sia sviluppato è opportuno dare sinteticamente conto dei problemi che, via via, si sono posti negli anni, distinguendo sul piano temporale le diverse fasi dell'evoluzione legislativa, giurisprudenziale e dottrina degli istituti dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto. Vedremo, infatti, che per ciascuna di dette fasi è possibile dare – e in concreto si sono date – risposte diverse a seconda della normativa vigente all'epoca, delle lacune legislative esistenti e del susseguirsi degli orientamenti giurisprudenziali comunitari e nazionali.

**2.1. Prima fase: ante art. 10 della legge n. 408 del 1990** - La prima fase riguarda le operazioni poste in essere *ante* 1990, e cioè prima dell'entrata in vigore della richiamata legge n. 408. Nella ricordata impossibilità di applicare l'art. 1344 cod. civ., il problema della rilevanza fiscale dell'abuso del diritto era quello di accertare se, in alternativa, esistesse o meno un principio generale antifrode non scritto o estrapolabile da altri principi dell'ordinamento, la cui applicazione consentisse l'inopponibilità al fisco o, addirittura, la nullità del negozio fraudolento od elusivo.

Questo problema è stato affrontato dalla giurisprudenza e dalla dottrina in modo non sempre lineare. Si può, comunque, dire che, prima del 1990, esso ha avuto risposta negativa. Si sono considerate, infatti, fiscalmente illecite solo quelle operazioni elusive-abusive previste come tali e, perciò, vietate da una specifica norma. Fuori da questi casi, l'elusione è stata intesa non come occultamento di materia imponibile (evasione), ma come sostituzione di un presupposto con un altro assoggettato a un trattamento fiscale meno oneroso, ed è stata ritenuta generalmente non illecita e, perciò, fiscalmente efficace ed opponibile al fisco.

Il ragionamento teorico che allora si faceva sul piano fiscale era il seguente.

Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), approvato con d.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986, con la sua impostazione casistica, precludeva – e tuttora preclude – ogni possibilità di accertare in via generale un

<sup>3</sup> Sul punto mi permetto di rinviare al mio *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Studi in onore di E. ALLORIO*, vol. II, 1989, pp. 2041-2070.

reddito nei confronti di chi non ne era titolare giuridico in base ad una delle situazioni individuate dal Testo Unico stesso. Precludeva, comunque, di far emergere la sostanza economica di un rapporto a dispetto della diversa qualificazione (formale) data dalle parti al rapporto stesso (sempre che non si facesse valere la simulazione o non si facesse ricorso ad altri strumenti di accertamento offerti dalle norme fiscali).

In assenza di una clausola generale antiabuso e di una norma residuale di chiusura del sistema che definisse in termini economici la nozione di reddito<sup>4</sup>, l'impostazione casistica aveva perciò trasferito nel campo del diritto tributario e, in particolare, dell'imposizione sui redditi, i principi, di diritto oggettivo, dell'intangibilità dell'autonomia negoziale e della libera creatività delle forme: laddove il reddito derivava dallo svolgimento di un'attività negoziale, la salvaguardia dell'autonomia privata era assicurata dall'accoglimento di una definizione del presupposto-possesso del reddito nel senso di disponibilità giuridica del reddito stesso e non di disponibilità economica e materiale. Il negozio fonte del reddito, lungi dal regredire a fatto, era così assunto come essenziale elemento qualificativo del presupposto, che così veniva interpretato e costruito esclusivamente attraverso il parametro negoziale senza alcuna possibilità di far emergere una differente realtà economica.

Ma anche laddove esistevano specifiche norme antielusive la loro applicazione era facilmente aggirata dagli operatori attraverso lo strumento dei contratti atipici previsto dall'art. 1322 c.c., il quale consente che ogni negozio, tipico o nominato, possa produrre contratti innominati, succedanei e surrogati di esso. Venivano, quindi, stipulati ai soli fini fiscali dei contratti che, pur rifacendosi allo schema negoziale del contratto tipico, se ne discostavano, quanto alla causa, di quel tanto da avere una propria distinta individualità. Con la conseguenza che la eventuale norma antielusiva, dettata con riferimento al contratto tipico, non si applicava al contratto innominato parto della fantasia contrattuale.

In questo contesto e guardando solo all'orto chiuso del diritto tributario, la dottrina prevalente, la giurisprudenza della Suprema Corte e la prassi amministrativa hanno, dunque, sempre evitato di seguire l'unica possibile alternativa<sup>5</sup>, e cioè rimuovere lo strumento negoziale elusivo sulla base dei principi generali dell'ordinamento (anche non scritti) o della stessa norma civilistica relativa alla nullità del negozio in frode alla legge (art. 1344 c.c.).

<sup>4</sup> Tale non può considerarsi, per unanime opinione, l'art. 6, comma 2, dello stesso TUIR che sancisce "la tassazione dei proventi conseguiti in sostituzione dei redditi".

<sup>5</sup> Da me a suo tempo inutilmente indicata e teorizzata (*Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, cit., *passim*; *Limiti e caratteristiche degli acquisti con prevalente finalità fiscale*, in *Acquisizione di società e di pacchetti azionari di riferimento*, AAVV, Milano, 1990).

L'Italia si poneva così tra i pochi Paesi attestati sulla linea anelastica dei soli provvedimenti antielusivi analitici. Lo ripeto: in un Paese come il nostro, caratterizzato da un ordinamento fiscale non flessibile, una fattispecie, quando non era di evasione e quando non rientrava in una specifica norma antielusiva, era da ritenere per ciò stesso legittima anche se posta in essere in frode alla legge imperativa fiscale.

Ed è probabilmente per l'esistenza di questo favorevole *humus* interpretativo che, fino agli anni ottanta, sono fiorite in Italia le numerose operazioni conosciute come *leveraged buy out* o ancora quelle, di alto profilo elusivo, come i conferimenti a società cronicamente in perdita di titoli societari produttivi di utili, le cessioni di azioni ad un prezzo gonfiato dell'avviamento in vista di una fusione e altre ancora rimesse solo alla fervida fantasia degli operatori.

Per ovviare a questi inconvenienti e dovendo escludere soluzioni in via interpretativa, il legislatore fiscale poteva disporre di due strumenti.

Il primo era quello di "rincorrere" faticosamente il fenomeno elusivo attraverso la predisposizione, volta per volta, di norme specifiche. Il meccanismo era quello di rispettare, in via generale, il principio della libera creatività delle forme correndo anche il rischio che i più furbi potessero in essere - senza pericolo di accertamenti fiscali - operazioni elusive stipulando i suddetti negozi innominati e perseguendo guadagni di imposta non supportati da finalità economiche. Solo quando, in un secondo momento, il fenomeno assumeva proporzioni preoccupanti e si faceva ripetitivo, il legislatore, resone edotto *a posteriori*, interveniva e costruiva specifiche norme a fattispecie antielusiva. È ciò che è avvenuto, ad esempio, nel caso delle passate frequenti incorporazioni delle c.d. società "bare", poste in essere al solo fine di fruire del riporto delle perdite. In tali casi, l'intervento antielusivo del legislatore avveniva, però, solo dopo che le operazioni più eclatanti erano state effettuate e, quindi, il danno all'Erario si era prodotto.

L'altro strumento era quello, più tuzioristico, di lasciare in vita le specifiche norme antielusive già vigenti e di aggiungerne, se del caso, altre con riguardo a specifici settori; ma nel contempo di creare una generale norma antielusione che avesse la funzione, diciamo così residuale, di coprire gli interstizi del sistema privi di una specifica protezione normativa antielusione e, così, di evitare che la stalla si chiudesse solo dopo che i buoi erano usciti.

**2.2. Seconda fase: l'art. 10 della legge n. 408 del 1990 e il vigente art. 37-bis del d.P.R. n. 600** - È solo nel 1990 che si è tentato di percorrere questa seconda strada, ma - va detto subito - in modo ambiguo e incompleto e, perciò, insoddisfacente. Infatti, il legislatore del citato art. 10 della legge n. 408 ha sì qualificato come fiscalmente illeciti quei comportamenti delle parti che, pur non andando oltre la lettera della legge, la con-

traddicevano sostanzialmente nel senso, nello scopo e nell'effettività degli interessi. Nello stesso tempo però, preoccupato di attribuire all'amministrazione finanziaria un eccessivo generale potere di accertamento in materia, ha fortemente depotenziato l'operatività di tale definizione, limitando espressamente l'illiceità ad alcune tassative operazioni societarie. Ha, infatti, disposto che «è consentito all'Amministrazione finanziaria disconoscere ai fini fiscali [solo] la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenute e, comunque, i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale posta in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta».

Appare evidente che con questa definizione si è voluto, nella sostanza, attuare un apprezzabile recupero sul terreno fiscale della logica alla base dell'art. 1344 cod. civ.; con la comprensibile differenza che, in questo caso, la sanzione del comportamento fraudolento non era la nullità, ma la semplice irrilevanza dell'atto elusivo. In particolare, attraverso tale costruzione si è dato rilievo "al fine di eludere" e si sono, perciò, nella sostanza accettate anche ai fini fiscali quelle interpretazioni dell'art. 1344 c.c. che pongono l'accento non tanto sul fatto oggettivo della causa illecita e della sua devianza, quanto sull'aspetto soggettivo-teleologico della frode. Il punto debole della normativa fiscale era però - lo ripeto - il fatto che tale dimostrazione non era di applicazione generalizzata, ma valeva solo con riferimento alle particolari operazioni societarie indicate dallo stesso legislatore.

Questa disposizione sette anni dopo è stata sostituita dal richiamato art. 37-bis del d.P.R. n. 600, il quale, muovendosi nella sostanza nella stessa direzione, ha avuto il merito di comprendere, nei suoi primi due commi, tra gli atti inopponibili al fisco non solo quelli privi di valide ragioni economiche ed aventi il fine di ottenere un risparmio d'imposta, ma anche quelli diretti più specificatamente ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, altrimenti indebiti. Peraltro, questa disposizione, pur contenendo una definizione più completa di elusione fiscale illegittima, ha avuto lo stesso difetto dell'art. 10 della legge n. 408. Anch'essa, infatti, ha limitato il potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria ad alcune attività espressamente indicate nel successivo terzo comma, consentendo così alla fantasia degli operatori di continuare a sbizzarrirsi nella ricerca di sofisticate operazioni che, pur essendo diverse da quelle elencate in detto terzo comma, sono anch'esse produttive di un risparmio d'imposta.

È appunto questa anomalia che ha prodotto quella reazione della Corte di Cassazione rappresentata dalle sue numerose, ben note sentenze, le quali, nella ricerca di un principio generale antiabuso espresso dall'ordinamento, hanno sganciato in via interpretativa le disposizioni

del primo e secondo comma dell'art. 37-bis dalla tassativa elencazione delle operazioni di cui al terzo comma dello stesso articolo.

La giurisprudenza della Suprema Corte si è formata con riferimento alle seguenti due ipotesi:

a) quella delle operazioni assoggettabili a imposte armonizzate, ipotesi che non dovrebbe comportare particolari problemi, considerato che a tali operazioni, secondo la comune opinione, si debbono applicare in prima battuta i principi comunitari<sup>6</sup> e, in particolare, il principio generale antiabuso enucleato dalla Corte di Giustizia nella nota sentenza *Hali-fax* (C-255/02 del 21 febbraio 2006) e nelle sue pronunce successive;

b) quella delle operazioni assoggettabili alle imposte sul reddito, e cioè alle imposte non armonizzate, le quali, a loro volta, si possono distinguere tra: b1) le operazioni di cui al terzo comma dell'art. 37-bis, per le quali è dettata la specifica normativa interna antielusione dei primi due commi dello stesso articolo<sup>7</sup>; b2) le operazioni per le quali non esiste

<sup>6</sup> Principi, beninteso, da applicare pur sempre nei limiti delle regole che disciplinano il rapporto tra ordinamento comunitario e ordinamento interno.

<sup>7</sup> E cioè la normativa dell'art. 37-bis, con riferimento alle imposte sui redditi, e quella dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 relativamente all'imposta di registro, la quale dispone che «l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura degli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente». Riguardo a quest'ultima disposizione rilevo che essa è stata considerata dalla Cassazione non una norma antielusiva, bensì una norma "speciale" relativa all'interpretazione degli atti sottoposti a registro. Mi domando, però, che senso abbia, in via teorica, fare questa distinzione quando la Suprema Corte ha utilizzato comunque l'art. 20 per raggiungere l'effetto proprio delle norme antielusive, e cioè la inopponibilità di un atto negoziale assoggettabile ad imposta di registro stipulato per ottenere un risparmio d'imposta fiscale senza che sussistano valide ragioni economiche (ragionando, quindi, esclusivamente in termini di effetti economici). In particolare, la Corte ha considerato legittima, ai sensi dell'art. 20, la riqualificazione di determinati "negozi collegati" operata dal Fisco sulla base di ragioni puramente economiche, ancorché, come si è visto, detto articolo preveda solo la prevalenza degli effetti giuridici sul titolo e sull'apparenza negoziale e non anche degli effetti economici. Il risultato di tale posizione interpretativa si riduce, pertanto, nella non applicazione alle operazioni considerate nell'art. 20 del contraddittorio preventivo e delle altre garanzie previste dall'art. 37-bis per le sole operazioni antielusive assoggettate alle imposte sul reddito.

Delle tante sentenze che hanno ragionato in questi termini ricordo solo due che mi sembrano più rilevanti. Con la sentenza n. 10660 del 2003 la Cassazione aveva di fronte un'ipotesi di vendita di un'azienda che era stata autonomamente assoggettata a imposta di registro e della separata vendita dell'immobile strumentale assoggettata ad iva. Essa, ragionando fuori dallo schema giuridico dei negozi usati dai contraenti, ha riqualificato tali negozi come un'unica vendita di azienda (comprensiva, dunque, dell'immobile strumentale), che doveva pertanto essere assoggettata ad imposta di registro e non ad iva. Con la sentenza n. 2713 del 2002, ha affrontato il tema del regime fiscale del conferimento in società di un bene immobile gravato da mutuo ipotecario e della cessione separata di quote sociali da parte dei conferenti ai soci della società conferitaria (effettuato dopo un mese dalla prima operazione di conferimento). La Suprema Corte anch'è qui ha riqualificato questi negozi come trasferimento dell'immobile alla società, avendo riguardo allo scopo di risparmio fiscale perseguito, con conseguente assoggettamento al più gravoso regime fiscale delle cessioni immobiliari. Mi pare abbastanza evidente che questo orientamento giurisprudenziale

una specifica norma antielusione che le preveda (che si riducono poi alle operazioni non comprese nell'elencazione tassativa di cui allo stesso comma 3 dell'art. 37-bis e non oggetto di specifiche norme antielusive).

È, in particolare, con riguardo a queste ultime operazioni che si sono posti i maggiori problemi interpretativi affrontati dalla Suprema Corte. Questa si è chiesta se debbano considerarsi illegittime solo le operazioni elusive *sub b<sub>1</sub>*), indicate nel comma 3, e legittime quelle *sub b<sub>2</sub>*), ivi non indicate, o se, invece, debba applicarsi in ambedue i casi un regime antielusivo; regime che, per le operazioni elencate nel terzo comma, sarebbe fondato direttamente sulla specifica disciplina antielusione recata dai primi due commi dell'art. 37-bis, mentre, per le operazioni non armonizzate non comprese nell'elencazione del terzo comma, sarebbe fondato, in ogni caso, su un generale principio antiabuso direttamente applicabile in materia fiscale, di cui i commi 1 e 2 dello stesso art. 37-bis sarebbero solo attuativi.

La Corte ha optato per questa seconda soluzione. Salvo un isolato recente ripensamento di cui dirò più avanti<sup>8</sup>, essa ha infatti negato che le operazioni elusive potessero considerarsi legittime per il solo fatto di non rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 37-bis ed ha, perciò, accomunato, nella sostanza, le ipotesi *sub b<sub>1</sub>*) e *sub b<sub>2</sub>*).

È arrivata a queste conclusioni, in un primo momento, applicando, con la sentenza n. 21212 del 2006, a tutte le operazioni assoggettabili ad imposte non armonizzate (siano esse comprese o meno nell'elencazione fatta nel terzo comma dell'art. 37-bis e non oggetto di specifiche norme antielusive) il principio comunitario antiabuso elaborato dalla Corte di Giustizia in termini di dovere di lealtà reciproca tra contribuente e fisco. Ha giustificato, in particolare, implicitamente l'applicazione di tale principio anche alle operazioni non ricomprese nell'art. 37-bis, terzo comma con la considerazione che detta norma avrebbe carattere esemplificativo e non esaustivo e i commi 1 e 2 sarebbero meramente attuativi del principio comunitario medesimo. Nella sua generalità, questo principio si applicherebbe, perciò, direttamente alle operazioni assoggettabili tanto ad imposte armonizzate quanto ad imposte non armonizzate e, nell'ambito di quest'è ultime, tanto alle operazioni cui si applica l'art. 37-bis quanto a quelle cui non si applica.

forza non poco la lettera dell'art. 20, la quale non consente di avere riguardo agli effetti economici. Coerenza, quindi, vorrebbe che la Cassazione, volendo mantenere questa sua giurisprudenza, desse una giustificazione dell'art. 20 in termini antielusivi (e cioè con riferimento al principio non scritto antiabuso), anziché creare in via solo interpretativa una sorta di *tertium genus* tra interpretazione strettamente civilistica e norma fiscale antielusiva. Su questa specifica problematica rinvio, comunque, al recente studio di G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, Torino, 2013, pp. 61-93 e 97-132.

<sup>8</sup> Vedi *infra* par. 3.2.

**2.3. Terza fase: le sentenze nn. 30055 e 30057 del 2008 della Cassazione** - In un secondo momento, la Suprema Corte – resasi probabilmente conto della insostenibilità della tesi dell'applicabilità del principio antiabuso comunitario anche alle operazioni assoggettate ad imposte non armonizzate e, quindi, estranee all'ordinamento comunitario – ha raggiunto lo stesso obiettivo di accomunare tutte le operazioni, motivando, però, l'illiceità fiscale (e, perciò, l'inopponibilità al fisco) del negozio elusivo con riferimento non più al detto principio generale comunitario<sup>9</sup>, bensì al superiore principio (di diritto interno) di capacità contributiva previsto dall'art. 53 Cost.. In particolare, essa, riconducendo sostanzialmente il tema dell'abuso del diritto nell'alveo dei negozi realizzati in frode ad una legge imperativa fiscale<sup>10</sup>, ha affermato nelle sentenze nn. 30055 e 30057 del 2008 che “non può non ritenersi insito nell'ordinamento, quale diretta derivazione delle norme costituzionali [nella specie, quella dell'art. 53 Cost.], il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale”.

**3. Il non sempre coerente percorso interpretativo seguito dalla Corte di Cassazione** - Con le sentenze sopra richiamate e con numerose successive dello stesso tenore, la Corte di Cassazione è giunta, dunque, alla conclusione di applicare alle operazioni assoggettabili ad imposte non armonizzate il principio generale antiabuso di diritto interno, ragionando sull'implicito presupposto interpretativo che l'art. 37-bis non sarebbe l'unica fonte normativa del divieto dell'abuso del diritto contenente i criteri di decisione, ma rappresenterebbe la mera espressione dell'immanente principio di capacità contributiva avente generale ed indiscriminata applicazione; di quel principio, cioè, che vieta ogni atto di autonomia privata che abbia l'effetto di ledere l'equo riparto dei carichi pubblici operato dal legislatore tributario. Non essendo l'art. 37-bis la diretta autonoma fonte normativa della disciplina antiabuso, la conseguenza inevitabile è che tutte le operazioni che producono tale effetto – si badi bene, sia quelle previste dal suo terzo comma, sia quelle non previste – sono inopponibili al fisco in quanto violano (non detto articolo, ma) direttamente la norma sovraordinata dell'art. 53 Cost. e del quale l'art. 37-bis medesimo costituirebbe una mera attuazione-derivazione.

<sup>9</sup> O alla disciplina interna della nullità negoziale per mancanza della “causa concreta” richiamata da una precedente sentenza (n. 20398 del 2005) rimasta isolata.

<sup>10</sup> La cui imperatività, contrariamente a quanto sostenuto in passato dalla stessa Suprema Corte, deriverebbe ora dal combinato disposto del precetto costituzionale dell'art. 53, che prevede il dovere di concorrere alle pubbliche spese in ragione della capacità contributiva, e della norma tributaria sostanziale che tale dovere rende effettivo individuando il presupposto di imposizione.

Devo dire però, in via incidentale, che da questo consolidato non sempre coerente orientamento interpretativo – fondato, lo ripeto, sulla non autonomia precettiva dell'art. 37-bis – si è discostata la recente pronuncia della stessa Cassazione n. 27087 del 19 dicembre 2014. Essa, prendendo radicalmente le distanze dalle precedenti sentenze (senza peraltro richiamarle ed esplicitamente criticarle), è tornata ad attribuire ai primi due commi dell'art. 37-bis un'autonomia portata precettiva e, conseguentemente, al compimento delle operazioni elencate al terzo comma la funzione di condizione di applicabilità dei primi due.

Così letto e coordinato quest'ultimo comma, si capisce, in particolare, che la soluzione interpretativa accolta con le pronunce del 2008, che nega la natura sostanziale dei primi due commi (riducendoli a mera attuazione procedimentale del principio generale antiabuso fissato dall'art. 53 Cost.), viene clamorosamente contraddetta. Infatti, se per detta sentenza i commi 1 e 2, seppur attuativi dell'art. 53 Cost., hanno natura sostanziale, è evidente che il successivo comma 3, nel dire che “le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano [solo] alla condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni ...”, diviene un tutt'uno con detti commi e non può da essi disgiungersi. Ne delimita, anzi, l'area di applicazione attraverso l'elencazione delle operazioni da considerare. Aggiungendo ai primi due il terzo comma il legislatore fiscale avrebbe quindi optato, secondo la richiamata sentenza, per un intervento diretto non a creare una disciplina di carattere generale senza ulteriori specificazioni, ma solo a tipizzare la figura dell'abuso del diritto “convogliandola su specifici elementi individuanti le fattispecie e su determinate operazioni negoziali in assenza delle quali non sono configurabili altre ipotesi di pratiche abusive”.

Questa sentenza, se dovesse essere confermata da altre successive, rimetterebbe in discussione la giurisprudenza (diritto vivente) della Suprema Corte in materia di abuso del diritto che ha preso avvio con le richiamate due sentenze gemelle del 2008. Annullerebbe, in particolare, gran parte degli sforzi da essa finora fatti, tesi a dimostrare l'esistenza di un immanente principio antiabuso non scritto. Comunque, ha reso ancora più urgente e necessario l'intervento – portato poi avanti dalla richiamata legge delega n. 23 del 2014 e realizzato con il d.lgs. n. 128 del 2015 – diretto a definire una nozione generale di abuso di applicazione piena e non limitata a specifiche operazioni.

Non avendo detta pronuncia avuto per ora un seguito, non ci resta che continuare a ragionare facendo ancora riferimento alla giurisprudenza sopra illustrata, che fonda la clausola generale antiabuso esclusivamente sull'art. 53 Cost..

È evidente che, ponendosi in questa ottica, il principale problema che nell'immediato si prospetta al riguardo non è tanto quello – pur teoricamente interessante e meritevole di particolare approfondimento – di veri-

ficare se detta clausola sia effettivamente costituzionalizzata o, meglio, quali siano i confini della copertura costituzionale della legge ordinaria disciplinante l'abuso<sup>11</sup>. È, piuttosto, quello del reale significato da attribuire al richiamo fatto dalla Corte a detto art. 53 per rimuovere i negozi posti in essere dal contribuente. Bisogna domandarci cioè:

– se il fatto che alcune operazioni siano dirette ad alterare, a fini di risparmio fiscale, la distribuzione dei carichi pubblici voluta dal legislatore ai sensi dell'art. 53 Cost. sia sufficiente, da solo, a renderle inopponibili al fisco, senza che sia necessario dimostrare anche la fraudolenza dell'attività negoziale e, comunque, il carattere indebito del vantaggio fiscale;

– o se, invece, il riferimento al principio di capacità contributiva non debba in ogni caso essere accompagnato, per integrare l'ipotesi di comportamento elusivo illegittimo, dalla contestuale applicazione del principio sottordinato della buona fede e dell'affidamento, oltretutto da quello della correttezza e della prevalenza della sostanza sulla forma, indicati rispettivamente nell'art. 10 dello statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge n. 212 del 27 luglio 2000, e nelle disposizioni sui principi contabili internazionali (IAS - IFRS).

Una risposta a tale domanda nel senso dell'abbinamento di questi principi è desumibile chiaramente dalle stesse richiamate pronunce della Suprema Corte. In tali sentenze e in altre successive essa ha superato di slancio questo dilemma interpretativo affermando espressamente, come si è visto, che la clausola generale antiabuso, pur avendo la sua unica base normativa nel solo principio sovraordinato di capacità contributiva (e cioè in un principio "a fattispecie indefinita"), deve trovare comunque applicazione solo in presenza di «indebiti vantaggi fiscali» derivanti «dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un ri-

sparmio fiscale» e solo quando non esistono valide ragioni economiche che giustificano l'operazione.

Questa affermazione è frutto di puro buon senso, anche se non è la stretta conseguenza del generale ed astratto principio antiabuso. Essa ha l'effetto di riagganciare la nozione non scritta di abuso a quella (scritta) desumibile dai primi due commi dell'art. 37-bis. Questi due commi vengono così recuperati e, nello stesso tempo, riferiti ad ogni operazione in sospetto di elusione, pur essendo essi, per la stessa Corte, privi di un'autonoma efficacia precettiva. Insomma, ciò che nella sostanza il giudice di legittimità ha voluto dire nella maggior parte delle sue sentenze è che l'alterazione della regola costituzionale di riparto deve pur sempre essere la conseguenza di un comportamento negoziale diretto ad ottenere un risparmio d'imposta non giustificato da apprezzabili ragioni economiche e, in ogni caso, anomalo e fraudolento; un comportamento, cioè, che è l'opposto simmetrico della buona fede, dell'affidamento e della lealtà.

Se si entra in questo ordine di idee e si ritiene, quindi, che il principio generale antiabuso sia applicabile – in linea con l'art. 37-bis, primo e secondo comma – solo quando è possibile dimostrare, oltre all'assenza di sostanza economica, anche la slealtà e la fraudolenza in senso non naturalistico delle operazioni assoggettabili ad imposte non armonizzate, si capisce allora quanto fosse necessario un intervento del legislatore che desse una più sicura base normativa a tale opzione interpretativa e, perciò, un contenuto definito alla fattispecie dell'abuso. Si trattava di generalizzare la formula – (solo) formalmente espunta dalla Suprema Corte – usata dall'art. 37-bis, primo e secondo comma e, nel contempo, integrarla chiarendo definitivamente in che cosa debbano consistere, da una parte, l'uso distorto, fraudolento e sleale di strumenti giuridici e, dall'altra, le valide ragioni economiche che giustificano l'operazione. Si è tornati, in altri termini, al solito problema che ci trasciniamo da anni – che il passato legislatore non ha saputo risolvere e che la giurisprudenza della Cassazione ha solo rinverdito e, in verità, un po' complicato – della precisa individuazione di quelle regole e di quei criteri che consentono di tracciare una sicura linea di confine tra il comportamento rispettoso della regola costituzionale dell'equo riparto (risolventesi in un legittimo risparmio d'imposta) e quello che da tale parametro esorbita a causa, appunto, della sua fraudolenza, tortuosità e assenza di ragioni economiche.

**4. L'art. 5 della legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014** - La richiamata legge delega n. 23 del 2014 e il d.lgs. n. 128 del 2015, attuativo di essa, hanno avuto il compito di raggiungere tale obiettivo, creando disposizioni che sostituiscano, senza però contraddirlo, l'art. 37-bis, primo e secondo comma, del d.P.R. n. 600/1973 e tengano nel contempo ferma la trama di fondo delineata dalla giurisprudenza della Suprema Corte. Si è

<sup>11</sup> Sul punto rinvio alle belle pagine di teoria generale di N. LIPARI, *I civilisti e la certezza del diritto*, destinato agli *Studi in onore di NICOLA PICARDI*, di prossima pubblicazione, pp. 2-29. Questo Autore sottolinea che le clausole generali, come quella antiabuso, riposano "non già sull'oggettività di norme calcolabili", ma "sull'incontrollabile soggettivismo della decisione", con la conseguenza che tanto più una clausola ha valore generale, tanto più è creativa la funzione svolta dal giudice. Con riferimento specifico all'istituto dell'abuso del diritto, LIPARI rileva, sul filo di questa considerazione, che la costituzionalizzazione della clausola generale che ne sancisce il divieto è la conseguenza del fatto che il giudice fonda il principio giuridico, quale che sia la motivazione prescelta, solo su indici che egli "ricava dalla coscienza sociale, peraltro alla luce di parametri non definiti". Sempre secondo tale Autore, la norma costituzionale fonte di tale clausola, essendo "norma senza fattispecie", determina uno spostamento del criterio di valutazione della prescrittività legale al valore degli interessi. Su questa stessa linea si pone N. IRTI (*La crisi della fattispecie* in "Riv. Dir. Proc.", 2014, pp. 41 ss.), il quale afferma che attraverso tali forme di costituzionalizzazione i criteri di decisione si spostano al di sopra della legge (ordinaria), dando così luogo ad un "innalzarsi dalla legge al diritto" e "dal diritto ai valori", il tutto come conseguenza dell'innalzarsi delle "leggi ordinarie alle norme costituzionali".

data così maggiore certezza agli operatori, evitando che gli uffici – invocando, a volte, il solo art. 53 Cost., a volte, i primi due commi dell'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600, a volte anche il terzo comma dello stesso articolo – esercitino i loro poteri di accertamento senza precise *guide lines*. Non v'è dubbio, infatti, che finora essi, confortati qualche volta dai giudici di merito e da alcune sentenze della stessa Cassazione, sono passati da una nozione di abuso in termini di fraudolenza o aggiramento, ad una in termini di mera antieconomicità o di solo utilizzo di una diversa forma giuridica (ad esempio, la forma della srl in luogo di quella della spa), fino ad arrivare al punto di dare rilievo anche al solo dato, meramente soggettivo, della coincidenza dell'uso distorto degli strumenti negoziali con la semplice intenzione di ottenere un vantaggio fiscale.

L'art. 5 di detta legge delega si è dato, perciò, carico:

- di fissare finalmente una clausola antiabuso generale valida anche per ogni tributo non armonizzato e quindi sganciata, come vuole la richiamata giurisprudenza della Corte di Cassazione, dall'elencazione delle operazioni contenuta nell'art. 37-*bis* (fatte salve, in ogni caso, le fattispecie antielusive previste da altre specifiche norme);

- di definire espressamente, in via generale, l'abuso del diritto nel senso appunto, indicato dalle ricordate sentenze e ricavabile dall'art. 37-*bis*, primo e secondo comma, di «uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta», escludendo, però, la configurabilità di tale condotta se «l'operazione è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali», (lett. a) e b));

- di confermare così che il comportamento abusivo deve essere pur sempre contrario al principio della buona fede e al dovere di reciproca lealtà tra fisco e contribuente. La prova della carenza della buona fede e dell'alterazione indebita del riparto contributivo deve risolversi nella dimostrazione che l'operazione è stata pur sempre posta in essere in assenza di valide ragioni economiche e con eccesso di abilità fiscale, evidenziato dalla artificiosità e tortuosità della ricostruzione giuridica, dalla preordinazione delle operazioni, da una voluta anormalità delle procedure usate e dalla manipolazione e alterazione di schemi negoziali classici (lett. a), b) e c));

- di sottolineare che, in ogni caso, la presenza di ragioni extrafiscali non marginali esclude l'abusività dell'operazione;

- di indicare, sul piano procedimentale, al legislatore delegato criteri e principi direttivi atti a creare, nel rispetto della regola generale del contraddittorio preventivo, più precise e stringenti norme procedurali cui devono attenersi gli uffici in sede di accertamento dell'abuso del diritto (lett. d), e) e f)).

Questi principi e criteri costituiscono l'essenza anche dell'abuso comunitario, come lo intende la stessa Corte di Giustizia dell'UE quando parla di aggiramento, *fraus legis* ed elusione e quando rileva che, nono-

stante l'osservanza formale delle pertinenti disposizioni, l'abuso deve risultare dal fatto che l'attribuzione del vantaggio (indebito) sia frutto di un'attività fraudolenta, e cioè porsi oggettivamente in conflitto con l'obiettivo perseguito dalle disposizioni stesse<sup>12</sup>.

## 5. Il decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015

### 5.1. L'assenza di sostanza economica e la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito - La *guide line* su cui si è mosso il decreto legislativo n. 128 del 2015, in attuazione degli indicati criteri fissati da detto art. 5 della legge delega, è stata, dunque, quella di applicare i sopraindicati criteri di delega adeguandosi il più possibile alla disciplina e alla giurisprudenza comunitarie in materia. La disciplina comunitaria, in particolare, è quella contenuta nella raccomandazione della Commissione UE sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, richiamata dallo stesso art. 5.

Definendo la condotta abusiva come l'uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, il legislatore delegante richiedeva a quello delegato di fare un'ulteriore passo avanti rispetto alla disciplina da esso dettata, nel senso di chiarire in che cosa dovessero consistere le due prove principali che l'amministrazione finanziaria deve dare per dimostrare l'abusività dell'operazione e, quindi, per annullare la pur esistente e legislativamente ribadita libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale. Gli si chiedeva, in particolare, di stabilire cosa si dovesse intendere per "assenza di sostanza economica" e per "realizzazione di un vantaggio fiscale indebito".

L'impresa non era facile, anche perché, come si è visto, la giurisprudenza della Suprema Corte, negando autonomia precettiva all'art. 37-*bis*, primo e secondo comma e fondando il divieto dell'abuso solo sull'art. 53 Cost., poteva in qualche modo indurre l'interprete – e spesso ha indotto –

<sup>12</sup> In questo senso si esprime, con molta chiarezza, la recente sentenza della Corte di giustizia UE 15 marzo 2014 causa C-155/13, *SICES e A.C. Agenzia delle Dogane* di Venezia. Essa afferma che l'accertamento dell'esistenza di una pratica abusiva richiede che ricorrano cumulativamente un elemento oggettivo e uno soggettivo. Quanto al primo, deve risultare che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa dell'UE, l'obiettivo perseguito da tale normativa non è stato raggiunto (sono così confermate le precedenti sentenze 14 dicembre 2000, *Emsland-Stärke*, C-110, 99 *Racc.* I-11569, punto 52 e 21 luglio 2005, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, C-515/03, *Racc.* I-7355, punto 39). Quanto al secondo elemento, deve risultare che lo scopo essenziale delle operazioni controverse è il conseguimento di un vantaggio indebito. Non si ha, quindi, abuso tutte le volte che le operazioni possono spiegarsi in modo diverso dal mero conseguimento di vantaggi e, cioè, quando non si ha la prova del carattere artificioso delle operazioni (così pure le precedenti sentenze 21 febbraio 2006, *Halifax*, C-255/02, *Racc.* I-1609, punto 68; 22 dicembre 2010, *Weald Leasing Ltd*, C-103/09, nonché la appena richiamata sentenza *Emsland-Stärke*, punto 53 e la sentenza 21 febbraio 2008, *Part Service*, C-425/06, *Racc.* I-897, punto 62).

ad abbandonare il solco tracciato da tale articolo e, quindi, a ritenere l'assenza di valide ragioni economiche extrafiscali dell'operazione sufficiente da sola a giustificare la ripresa a tassazione dei vantaggi fiscali invocati dal contribuente. Con la conseguenza di attribuire rilevanza marginale a quello che deve essere, invece, uno dei principali elementi costitutivi dell'elusione-abuso, e cioè il perseguimento di un indebito vantaggio attraverso l'aggiramento e la manipolazione di norme fiscali che prevedono un regime più oneroso. Questo elemento interpretativo è, infatti, essenziale ai fini di una corretta definizione dell'abuso del diritto ed è sottolineato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE, secondo la quale, lo si è pure visto, va colpito non qualsiasi vantaggio fiscale, ma solo quelli indebiti, contrari cioè alla *ratio* dell'istituto di cui si invoca l'applicazione. Sono chiare in questo senso le sentenze richiamate *retro sub* nota 12, cui sembra aver letteralmente attinto l'art. 5, comma 1, lett. b) n. 2 della legge delega.

Allineandosi integralmente a tali criteri, il decreto legislativo n. 128 ha superato le incertezze interpretative, per un verso, fornendo una nozione generale e sintetica di abuso del diritto "come una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti" (art. 10-*bis*, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, come modificato dall'art. 1 dello stesso decreto legislativo n. 128) e, per l'altro verso, circoscrivendo *ab origine* l'area dell'abuso a quelle sole operazioni «non giustificate da valide ragioni economiche extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo e gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa, ovvero, dell'attività professionale del contribuente» (art. 10-*bis*, comma 3).

In particolare, ha individuato con maggiore circospezione la nozione di "operazione priva di sostanza economica" seguendo la via indicata dalla citata giurisprudenza comunitaria, che collega strettamente tale nozione alla non idoneità dell'operazione stessa a produrre "effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali". La richiamata Raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva porta diversi esempi-indici di tale non idoneità. Il decreto legislativo li ha riassunti nei seguenti due: la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità degli strumenti giuridici usati a normali logiche di mercato (art. 10-*bis*, comma 2, lett. a)<sup>13</sup>.

Gli altri esempi-indici di mancanza di sostanza economica indicati nella Raccomandazione sono i seguenti: a) la costruzione o la serie di co-

struzioni in cui si risolve l'operazione comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o annullarsi reciprocamente; b) le operazioni concluse sono di natura circolare; c) il vantaggio fiscale che dette costruzioni comportano è significativo e di esso non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente e nei suoi flussi di cassa; d) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali.

La non trasposizione nell'art. 10-*bis* di tali ulteriori esempi non vuol dire, certo, che questi – come altri che sono offerti dalla prassi del mercato – non possano essere riconosciuti dall'ordinamento interno come ulteriori tipologie di operazioni prive di sostanza economica. Vuol dire che il legislatore delegato ha ritenuto di normativizzare solo i due indici indicati nel citato comma 2, lett. a), II parte, perché essi, grazie al loro carattere più generale, meglio si prestano ad individuare le situazioni di assenza di sostanza economica. Non si è inteso, in altri termini, precludere all'amministrazione finanziaria il potere di verificare, caso per caso, se una singola concreta operazione, pur non rientrando puntualmente nell'ambito di quelle indicate nel comma 2, lett. a), II parte, sia tuttavia riconducibile a quei «fatti, atti e contratti, anche fra loro collegati», che la prima parte dello stesso comma 2, lett. a); considera, in via generale, «privi di sostanza economica perché inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali».

Quanto poi alla nozione di vantaggi fiscali indebiti, essa viene fornita desumendola dalla stessa Raccomandazione e, anche qui, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE. Attingendo a tali fonti viene richiesto espressamente che i vantaggi, per essere indebiti, debbono essere "essenziali", e cioè fondamentali rispetto agli altri fini perseguiti dal contribuente e, comunque, devono essere frutto di un comportamento negoziale in frode alla legge fiscale o, meglio, in contrasto con le finalità delle norme tributarie o con i principi dell'ordinamento (art. 10-*bis*, comma 2, lett. b)).

Sull'esistenza in concreto delle suddette due condizioni e, soprattutto, sulle cause di esclusione dell'abuso costituite dalle valide ragioni extrafiscali non marginali e di quelle di tipo organizzativo, si eserciteranno non senza difficoltà gli operatori e i giudici, avendo come referenti le numerose decisioni della Corte di Giustizia europea in materia. Ad esempio, ci si dovrà interrogare sul significato dell'aggettivo "essenziale" usato per qualificare il vantaggio fiscale indebito. Al riguardo, si porrà sicuramente il problema, già sorto in passato, se esso equivalga a "principale" o a "prevalente". Sul piano meramente lessicale si potrebbe dire che il legislatore della legge delega e del decreto legislativo si sia voluto mantenere in una posizione di compromesso dicendo col termine "es-

<sup>13</sup> Per un esaustivo esame di tale Raccomandazione si rinvia a G. ZIZZO, *L'abuso del diritto tra incertezze della delega e raccomandazioni europee*, in "Corriere Tributario", n. 39/2014, p. 2997.

senziale” qualcosa di più di “prevalente”, ma sicuramente meno di “esclusivo”<sup>14</sup>.

**5.2. L'astrattezza della nozione di abuso ed i conseguenti problemi interpretativi** - Con la più puntuale specificazione delle nozioni di “assenza di sostanza economica” e di “indebito vantaggio” non si sono risolti tutti i problemi definitori dell'abuso del diritto. Si sono solo indicati alcuni criteri per risolverli.

È, infatti, evidente che, indipendentemente dagli sforzi fatti al riguardo dal legislatore delegato, sarà difficile per il futuro eliminare del tutto il conflitto fra l'esigenza di certezza e la astratta nozione di abuso. Del resto, è stato proprio lo scopo di individuare un principio generale che ha portato la legge delega e il legislatore delegato a costruire fattispecie più precise, ma pur sempre astratte, come quelle sopra commentate e a rimettere, quindi, all'interprete la valutazione in concreto sia dell'indebito risparmio di imposta, sia delle valide ragioni economiche, sia dell'uso distorto degli strumenti giuridici, sia, ancora, dell'artificiosità.

Giustamente, già in sede di prima lettura è stata fatta rilevare dalla dottrina la inevitabile circolarità delle formule normative usate. Con ciò volendo intendere che l'amministrazione finanziaria e il giudice, benché in presenza di una normativa innegabilmente più precisa, avranno pur sempre il difficile problema sia di verificare la compatibilità di essa con la clausola sovraordinata antiabuso di derivazione costituzionale, sia di determinare concetti necessariamente astratti sia, comunque, di disapplicare il regime giuridico formalmente applicabile sostituendolo con quello eluso individuato dal giudice. Se certezza del diritto vuol dire regole lineari e perentorie, capaci di imprimere sicurezza alle umane relazioni e inattaccabilità degli effetti e, in ultima analisi, il rispetto del principio fondamentale di legalità (in materia fiscale, di stretta legalità), è difficile dire che questo obiettivo sia agevolmente raggiungibile con la normativa in esame. Dato l'oggetto della materia regolata, essa non sempre potrà garantire con puntualità la prevedibilità degli interventi degli organi decisionali in sede applicativa, l'esito delle loro decisioni e l'univocità delle qualificazioni giuridiche, che sono l'essenza della certezza del diritto, almeno quella definita dal pensiero illuministico e giuspo-

<sup>14</sup> Sul punto va ricordato che il *Conseil constitutionnel français* con la sentenza 685 del 29 dicembre 2013 – commentata adesivamente da M. PROCOPPIO, *La poco convincente riforma dell'abuso del diritto ed i dubbi di legittimità costituzionale*, in “Dir. prat. trib.”, 2014, p. 746 ss. – ha dichiarato incostituzionale la sostituzione operata dal legislatore francese, all'inizio del 2013, dell'avverbio “esclusivamente” con quella “prevalentemente”. Ha motivato laconicamente la sua decisione con l'argomento che con tale modifica si era attribuito un eccessivo potere discrezionale all'amministrazione finanziaria costituzionalmente inaccettabile.

sitivistico. In un clima in continuo mutamento come l'attuale, in cui pure in via teorica il diritto tende ad essere “incerto”, plurale nelle fonti, flessibile nelle strutture e, per definizione, opinabile negli esiti, sarebbe già sufficiente che una disciplina di per sé necessariamente astratta, come quella dell'abuso del diritto, assicurasse una certa stabilità nella sua regolamentazione giuridica nel tempo, una soddisfacente omogeneità dei criteri di interpretazione e una maggiore controllabilità delle argomentazioni adottate dalle parti e dai giudici nelle motivazioni e nelle decisioni. Non si dimentichi che, dagli anni Ottanta in poi, l'abuso ha subito quelle diverse regolamentazioni e quei continui capovolgimenti di indirizzi giurisprudenziali di cui ho dato conto nei precedenti paragrafi 2, 3 e 4.

Sotto questo profilo si capisce, dunque, che assumeranno particolare rilievo in futuro gli strumenti di *compliance*, come l'instaurazione di un contraddittorio preventivo tra fisco e contribuente e le regole dell'interpello di cui dirò in seguito, ancor più della ripartizione dell'onere della prova.

Il tratto saliente delle nuove norme è, comunque, da rinvenire soprattutto nel carattere residuale della assunta nozione di abuso. Ai sensi del comma 12 del nuovo art. 10-*bis*, l'abuso è, infatti, configurabile solo se «i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie», e cioè solo se il contribuente consegue tali vantaggi attraverso fattispecie non riconducibili all'evasione.

Il che significa che devono essere esclusi dalla nozione di condotta abusiva e devono confluire in quella di evasione tutti quei comportamenti e quelle situazioni che conducono alla rappresentazione di risultati diversi da (o in contrasto con) quelli previsti dalla legge e, perciò, non solo, ovviamente, gli occultamenti di ricavi e proventi, le deduzioni di spese non inerenti o fittizie, ma anche quelle alterazioni dei fatti economici che finora la Cassazione ha spesso assimilato all'abuso del diritto (il riferimento è, soprattutto, alla dissimulazione, all'antieconomicità, all'interposizione e residenza fittizie e all'esterovestizione). L'abuso del diritto in campo fiscale va, quindi, definito per esclusione nel senso che esso inizia dove, integrandosi le ipotesi di cui all'art. 10-*bis*, finisce il legittimo risparmio d'imposta e termina dove sono prospettabili specifiche fattispecie di evasione<sup>15</sup>.

**5.3. L'interpello antiabuso e quello disapplicativo, il contraddittorio preventivo e la nullità dell'accertamento per carenza di motivazioni** - Come

<sup>15</sup> In questo senso si sta muovendo la Corte di Cassazione. È eloquente, al riguardo, il passo della recente sentenza n. 40272 del 2015 nel quale si afferma che è compito dell'interprete verificare se “operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione”.

richiesto dalle lett. d), e) ed f) dell'art. 5, comma 1, della legge delega, il decreto legislativo n. 128 prevede un più stretto contraddittorio tra amministrazione finanziaria e contribuente, che passa attraverso le seguenti fasi e ha il seguente contenuto.

**5.3.1.** - In primo luogo, è previsto che il contribuente possa proporre, prima della scadenza del termine stabilito per la presentazione della dichiarazione e per l'assolvimento di altri obblighi tributari, un'istanza di interpello preventivo all'Agenzia delle entrate, diretto a conoscere se le operazioni costituiscono fattispecie di abuso del diritto (citato art. 10-*bis*, comma 5, come modificato dall'art. 1 del pure citato d.lgs. n. 128, e successivo art. 11, comma 1, lett. c) come modificato dall'art. 1 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, recante "Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario"). L'istanza deve essere proposta secondo le specifiche procedure e con gli effetti previsti dai medesimi artt. 10-*bis* e 11.

A questa forma di interpello - da considerare interpello antiabuso in senso stretto - deve aggiungersi quella disciplinata dal comma 3 del citato art. 1 del d.lgs. n. 128 e dal comma 2 del pure citato art. 11 dello Statuto per i diritti del contribuente di cui alla legge n. 212/2000, e cioè l'interpello c.d. disapplicativo, corrispondente esattamente a quello regolato dall'abrogato art. 37-*bis*, comma 8, del d.P.R. n. 600 del 1973. La formula legislativa usata è rimasta immutata: «le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta più altre posizioni soggettive altrimenti ammesse nell'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi.»

Questa norma va integrata, sul piano procedimentale, con quella del comma 2, secondo periodo, del medesimo art. 11, nel testo modificato dal d.lgs. n. 156/2015, il quale dispone espressamente che «nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole [all'interpello], resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire detta dimostrazione [e cioè la dimostrazione della inesistenza di effetti elusivi] anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa». Contemporaneamente l'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 156, stabilisce «che le risposte alle istanze di interpello disapplicativo sono impugnabili unitamente all'atto impositivo».

Così disciplinato, l'interpello disapplicativo presenta delle evidenti incongruenze.

Esso non è obbligatorio perché è consentito, in ogni caso, al contribuente, convinto delle sue ragioni, di non applicare la norma che vieta le deduzioni e le detrazioni, senza dover essere a ciò "autorizzato" da un atto dell'Amministrazione finanziaria che risponda positivamente al suo

interpello. Anzi, egli può disapplicare detta norma anche nel caso «in cui l'istanza sia stata presentata e non sia stata resa risposta favorevole». Nello stesso tempo, la mancata presentazione dell'istanza è punita indirettamente dal nuovo art. 8 del d.lgs. 471/1997, come modificato dall'art. 15, comma 8, 7-*ter*, del d. lgs. 24 settembre 2015, n. 158 recante revisione del sistema sanzionatorio, il quale contiene un nuovo comma 3-*quinqüies* che sanziona con una pena pecuniaria da duemila a ventunomila euro i contribuenti che non segnalano in dichiarazione la mancata presentazione dell'interpello oppure la risposta negativa ricevuta dal fisco. Tale sanzione può essere applicata in misura doppia, fino quindi a quarantaduemila euro, se il fisco disconosce la disapplicazione delle norme di cui il contribuente si è avvalso senza interpello.

L'incongruenza sta nel fatto che, nel caso in cui l'istanza sia stata presentata, la risposta negativa è considerata espressamente impugnabile sia pure in via differita, alla stregua di ogni altro atto autoritativo dell'amministrazione finanziaria. E ciò, ancorché il carattere non obbligatorio dell'interpello e la conseguente possibilità di disapplicare la norma senza la necessaria mediazione dell'amministrazione finanziaria dovrebbero portare ad assimilare detta risposta ad un vero e proprio atto-parere di indirizzo e orientamento privo di effetti impositivi.

Sarebbe stato, invece, più corretto e coerente alla prevista ricorribilità e al carattere disapplicativo dell'interpello costruire l'interpello stesso come obbligatorio, e cioè considerare la disapplicazione l'esito di un procedimento complesso caratterizzato dalla richiesta (appunto, obbligatoria) del contribuente, da un lato, e dalla verifica dei presupposti per la disapplicazione da parte dell'amministrazione, dall'altro. In particolare, si sarebbe dovuto far discendere la possibilità di disapplicare una specifica norma antielusiva non - come accade ora con la nuova normativa - da una mera scelta valutativa del contribuente circa la sussistenza delle condizioni di legge, bensì dalla sola pronuncia dell'amministrazione che ha preliminarmente accertato la sussistenza di tali condizioni.

Non ha, quindi, molto senso nel nuovo contesto normativo la previsione della impugnabilità di un atto amministrativo che non ha natura autoritativa. Delle due l'una: se l'interpello è - come dovrebbe essere per il carattere vincolante della norma che si intende disapplicare - obbligatorio, dall'obbligatorietà deve conseguire che la risposta negativa non solo è un atto suscettibile di impugnazione, ma è anche l'unico atto in forza del quale è consentito al contribuente di disapplicare la norma antielusiva. Ma se l'interpello è facoltativo, dalla facoltà non può che conseguire la non impugnabilità della risposta negativa, l'applicazione delle sole sanzioni per omessa indicazione nella dichiarazione dei redditi e la concentrazione nell'eventuale atto di accertamento di tutte le questioni relative alla legittimità dell'autonoma disapplicazione.

**5.3.2.** - In secondo luogo, è previsto che l'abuso del diritto sia accertato con apposito, distinto atto, che deve essere preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni, nella quale sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto (nuovo art. 10-*bis*, commi 6 e 7).

Questa previsione ratifica in via legislativa quanto già affermato in via generale dalla giurisprudenza comunitaria e nazionale e dalla stessa Corte costituzionale (sentenza n. 132 del 2015) - quest'ultima con riferimento proprio all'abuso del diritto - circa l'esistenza nell'ordinamento di un imminente obbligo generale di contraddittorio preventivo fra amministrazione finanziaria e contribuente.

Nell'atto impositivo dovranno, inoltre, essere specificamente indicati, anche qui a pena di nullità, i motivi per i quali si ritiene configurabile l'elusione «in relazione alla condotta abusiva, alle norme e ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nei termini di legge (art. 10-*bis*, comma 8)».

È sul riparto in sede giurisdizionale dell'onere della prova tra amministrazione e contribuente che vale la pena di soffermarsi. Esso è così regolato dal citato art. 10-*bis*, comma 9: l'amministrazione deve dimostrare la sussistenza della condotta abusiva allegando<sup>16</sup> la struttura dell'operazione, il carattere indebito del vantaggio fiscale e qualunque altro elemento che l'ha indotta a effettuare l'accertamento; il contribuente deve allegare l'esistenza delle ragioni extrafiscali non marginali sottostanti alle operazioni e il fatto che si tratta di un vantaggio lecito, quindi, non indebito. Secondo lo stesso comma 9, ultima parte, la sussistenza della condotta abusiva non è rilevabile d'ufficio dal giudice adducendo una nuova, diversa motivazione in qualunque grado del giudizio.

Sono evidenti l'importanza e la novità di queste disposizioni, che disciplinano l'onere della prova non tanto della verità di un fatto quanto della idoneità o meno di determinate operazioni prive di sostanza economica a conseguire un vantaggio fiscale indebito. Con esse si supera finalmente quella non condivisibile giurisprudenza della Corte di Cassazione, la quale ha finora consentito che il giudice tributario possa riqualificare come abusive le operazioni oggetto della causa, anche se l'amministrazione non le ha configurate in tal modo nell'avviso di accertamento. Questa giurisprudenza, facendo un'ardimentosa applicazione della regola *iura novit curia*, riteneva che il principio del divieto di abuso «comporta la sua applicazione d'ufficio da parte del giudice tributario, a prescindere da qualsiasi allegazione al riguardo ad opera delle parti in causa», perché «il giudice ha - in quanto connaturale all'esercizio stesso della giurisdizione, quandanche abbia ad oggetto il mero riesame di atti

- il potere di qualificare autonomamente la fattispecie demandata alla sua cognizione».

Il decreto legislativo n. 128 ha accolto la tesi opposta, sostenuta dalla maggioranza della dottrina<sup>17</sup>, secondo cui l'amministrazione ha consumato il suo potere con l'emissione del provvedimento nel quale ha indicato le ragioni dell'accertamento. Di conseguenza, nessuna integrazione è possibile in corso di giudizio né da parte sua né da parte del giudice, vietandolo l'art. 112 c.p.c., per il quale il giudice può pronunciare d'ufficio solo su eccezioni proposte dalle parti. Se, quindi, nell'avviso di accertamento l'amministrazione non ha indicato i motivi per i quali ritiene configurabile l'elusione, il giudice deve dichiarare tale avviso nullo. Se, invece, ha qualificato il fatto in un certo altro modo, lo stesso giudice non può modificare la effettuata qualificazione applicando autonomamente il principio del divieto d'abuso. Ad esempio, se un fatto per l'ufficio è solo di evasione e se, comunque, la condotta abusiva non è da esso puntualmente individuata, questo stesso fatto dev'essere giudicato per come è entrato nel processo e non può essere oggetto in via successiva, da parte del giudice, di una diversa qualificazione in termini di abuso del diritto.

**6.** *Alcune brevi considerazioni sull'irrelevanza penale dell'abuso del diritto e sulla sua sanzionabilità solo in via amministrativa* - Altro delicato problema che il legislatore delegato ha risolto in modo soddisfacente è quello relativo ai profili sanzionatori dell'abuso del diritto. L'ha risolto sancendo l'irrelevanza penale di esso e la sua sanzionabilità solo in via amministrativa.

Al riguardo l'art. 8, comma 1, della legge delega non era molto chiaro. Esso si limitava a demandare un po' ambiguamente al Governo di procedere alla «individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie».

La situazione che, in via interpretativa, aveva davanti il legislatore delegato poteva così sintetizzarsi.

Secondo l'indirizzo affermatosi nella più recente giurisprudenza di legittimità, le operazioni elusive potevano assumere rilevanza penale nel quadro del paradigma punitivo della dichiarazione infedele tracciato dall'art. 4 della legge n. 74/2000, ma solo se contrastanti con specifiche disposizioni<sup>18</sup>. Si è sempre negata, in particolare, la punibilità della c.d. «elusione non codificata» sul rilievo che - anche alla luce di quanto af-

<sup>17</sup> Rinvio sul punto agli scritti recenti di A. GIOVANNINI, raccolti in *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, pp. 126-140.

<sup>18</sup> Per tutte, tra le ultime, Cass., sez. III, 6 marzo 2013-3 maggio 2013, n. 19100; Cass., sez. III, 12 giugno 2013-31 luglio 2013, n. 33187; Cass., sez. III, 20 marzo 2014-3 aprile 2014, n. 15186.

<sup>16</sup> Il verbo «allegare» è usato dall'art. 5, comma 1, lett. d) della legge delega n. 23/2014.

fermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea (in particolare, nella richiamata sentenza *Halifax*) e in applicazione del principio di legalità – in assenza di un preciso fondamento normativo, non potrebbe ritenersi sanzionabile la violazione del principio generale del divieto di abuso del diritto. Se, quindi, l'abuso del diritto-elusione era penalmente rilevante solo se la condotta elusiva contrastava con una norma che la individuava precisamente sul piano amministrativo e tributario (senza perciò che alcun spazio ricostruttivo fosse rimesso all'interprete), ne conseguiva che, prima dell'entrata in vigore del nuovo art. 10-*bis*, per la Suprema Corte potevano integrare il reato tributario di dichiarazione infedele solo le fattispecie elusive previste espressamente dall'art. 37-*bis*, 3° comma, del d.P.R. n. 600/1973<sup>19</sup>.

L'introduzione di una specifica disciplina positiva in materia sanzionatoria, attraverso l'attuazione dell'art. 5 della legge delega, ha mutato i termini del dibattito ed ha reso, perciò, necessaria una puntuale presa di posizione al riguardo da parte del legislatore delegato.

Questi non ha avuto dubbi nel ritenere che il tenore letterale del criterio di delega fissato dal citato comma 1 dell'art. 8 – e cioè individuare i confini tra fattispecie di elusione e fattispecie di evasione e delle relative conseguenze sanzionatorie – dovesse interpretarsi nel senso che il legislatore delegante non aveva inteso adottare la soluzione radicale di escludere ogni possibile conseguenza sanzionatoria, penale e amministrativa, delle fattispecie elusive<sup>20</sup>.

Ciò, del resto, era confermato dagli stessi lavori parlamentari relativi alla legge di delegazione, nel corso dei quali sono stati, tra l'altro, respinti emendamenti intesi a stabilire in termini espressi l'irrelevanza totale del fenomeno sul versante sanzionatorio. Una simile soluzione sarebbe risultata, comunque, non adeguata in rapporto all'esigenza di prevedere, in certi casi, un deterrente rispetto ad operazioni che, come quelle elusive, realizzano risultati in ogni caso "indesiderati" dal punto di vista dell'ordinamento fiscale. Nello stesso tempo, tuttavia, proprio il riferi-

mento della legge delega alla «individuazione dei confini» tra evasione ed elusione dimostrava come il legislatore delegante avesse chiaramente avvertito la necessità di una gradazione di gravità tra le condotte che integrano una violazione diretta di disposizioni normative e quelle che ne «aggirano» la *ratio*.

In questa situazione, la scelta che ha fatto il decreto legislativo è stata quella di realizzare tale gradazione escludendo la rilevanza penale delle operazioni costituenti abuso del diritto così come da esso individuate («le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali» dice l'art. 10-*bis*, comma 13, I parte) e, contemporaneamente, facendo salva l'applicabilità delle sanzioni amministrative, ove ne ricorrano in concreto i presupposti («resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative e tributarie» aggiunge lo stesso comma 13, II parte).

È sembrato, in particolare, al legislatore delegato che l'esclusione della punibilità dell'abuso del diritto con sanzioni penali dovesse essere data per scontata, essendo essa la conseguenza – come è detto nella relazione governativa – della generale definizione che l'art. 5 della legge delega dà dell'abuso. Tale definizione infatti, per un verso, postula di per sé l'assenza nel comportamento elusivo del contribuente di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della frodolenza in senso naturalistico di cui all'art. 3 della legge n. 74 del 2000 e, per l'altro verso, imprime – come si è visto – alla disciplina dell'abuso un indubbio carattere di residualità rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario. Per queste stesse ragioni resta, però, nel contempo impregiudicata la possibilità di ritenere che le operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino, ricorrendone le condizioni e i presupposti di legge, ipotesi di vera e propria evasione e, in particolare, di dichiarazione fraudolenta di cui allo stesso art. 3 del d.lgs. 74/2000<sup>21</sup>.

FRANCO GALLO

<sup>19</sup> Così ragiona, in particolare, la sentenza della Cassazione, sez. V penale, n. 8797 del 2014.

<sup>20</sup> Ricordo comunque che, secondo la Corte di Giustizia (citate cause C-255/02 *Halifax* contro *Commissioners of Customs & Excise*, causa C-110/99 *Emsland-Stärke GmbH* contro *Hauptzollamt Hamburg-Jonas*), l'effetto proprio della constatazione dell'abuso consiste nel mero ripristino della situazione senza abuso (in particolare, nel caso *Emsland-Stärke*, nel rimborso delle restituzioni all'esportazione indebitamente percepite; nel caso *Halifax*, nel rimborso dell'IVA a monte indebitamente detratta). Per l'irrogazione di sanzioni, inoltre, non sarebbe sufficiente l'esistenza del comportamento abusivo, occorrendo invece un "fondamento chiaro ed univoco" (v. punto 56 della sentenza *Emsland-Stärke* e punti 93 e '94 della sentenza *Halifax*). Da una recente indagine, compiuta da uno speciale gruppo di lavoro della *Luisss* costituito all'interno del *Wintercourse*, risulta che dei 10 Stati oggetto di analisi solo Francia, Ungheria e Stati Uniti applicano le sanzioni amministrative, mentre nessun paese applica quelle penali.

<sup>21</sup> Ciò è sottolineato dalla richiamata sentenza della Corte di Cassazione n. 40272 del 2015, la quale espressamente afferma che «rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguono finalità antielusive». La Suprema Corte si riferisce evidentemente a quelle operazioni (relative, ad esempio, al "commercio di bare fiscali", alla disciplina *Cfc* o sul *transfer pricing*) che violano un preciso divieto posto da una specifica norma a fini antielusivi, divieto che, se non rispettato, potrebbe integrare l'ipotesi di illecito e quindi, sussistendone le condizioni, di evasione penalmente rilevante.