

I nuovi confini delle condotte abusive. Il revirement penale dell'evasione non interpretativa

Chiara Todini

Estratto: Negli ultimi 15 anni l'abuso di diritto in ambito tributario è stato oggetto di un vivacissimo dibattito giurisprudenziale e dottrinale che, nel suo incedere, ha visto alternarsi fasi di vastissima applicazione a fasi di lenta compressione del suo ambito applicativo, fino all'introduzione nel 2015 di una clausola generale antiabuso, fortemente voluta dal legislatore. Quest'ultimo ha inteso porre un significativo spartiacque tra la condotta abusiva e quella di evasione, al punto tale da rendere la prima irrilevante ai fini penali. Come sempre accade, tuttavia, nonostante l'attenta definizione normativa, una "clausola aperta" come quella relativa all'abuso presta naturalmente il fianco ad interpretazioni, che inevitabilmente inferiscono sui confini applicativi dell'istituto. Questo scritto si pone dunque l'obiettivo di ripercorrere in breve le fasi evolutive dell'abuso di diritto in ambito tributario, al fine di verificarne gli attuali confini, alla luce anche dell'ultima giurisprudenza penale in materia che, facendo leva sulla nozione residuale dell'istituto, ne restringe forse troppo strumentalmente il campo applicativo, in favore di un revirement del medesimo anche in sede penale.

Abstract: In the last 15 years, the abuse of tax law has been the subject of a very lively jurisprudential and doctrinal debate which, in its progress, has seen alternating phases of very wide application to phases of slow compression of its application, up to the introduction, in the 2015, of a general anti-abuse clause, strongly desired by the legislator. This latter intended to place a significant border between abusive conduct and evasion conduct, to the point of making the former irrelevant to criminal purposes. As always happens, however, despite the careful legislator's definition, an "open clause" such as that relating to abuse naturally lends itself to interpretations, which inevitably infer on its boundaries. This paper has the objective of briefly retracing the evolutionary phases of the abuse of tax law, in order to verify its current boundaries, also in light of the latest criminal jurisprudence on the subject which, leveraging on the residual notion of the abuse, perhaps too instrumentally restricts its field of application in favor of its revirement in criminal proceedings.

SOMMARIO: **1.** Il percorso verso una clausola generale antiabuso nel diritto tributario - **2.** L'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente - **3.** La irrilevanza

Avvocato, Dottore di ricerca in diritto tributario e Partner Salvini e Soci Studio Associato legale tributario fondato da F. Gallo

DIRITTO SANZIONATORIO TRIBUTARIO

penale delle condotte abusive che sfociano nell'infedele dichiarazione - **4.** I nuovi confini delle condotte abusive: il *revirement* penale dell'evasione non interpretativa - **5.** La rilevanza penale delle condotte di violazione di norme antielusive specifiche - **6.** Conclusioni

1. *Il percorso verso una clausola generale antiabuso nel diritto tributario* - Il concetto di abuso del diritto è da sempre esistito nel nostro ordinamento e può certo sostenersi che sempre esisterà, rimanendo caratterizzato dalla sua natura magmatica, di difficile perimetrazione. Ancora più particolare è, se si vuole, la declinazione del concetto di abuso di diritto in ambito fiscale¹. Le vicende storiche che hanno interessato la genesi della clausola generale antiabuso vigente², costituita dall'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del

¹ Per evidenti ragioni di economicità dello scritto, si fa diretto rinvio all'importante bibliografia esistente in materia. Cfr. *ex ceteris*, Basilavecchia, "L'art. 10-*bis* dello Statuto: *the day after*", in *GT-Riv. giur. trib.*, 2016, pagg. 1-5; Giovannini, "L'abuso del diritto tributario", in *Dir. prat. trib.*, 2016, pag. 897 ss.; Russo, "Profili storici e sistematici in tema di elusione e abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi", in *Dir. prat. trib.*, 2016, pag. 1 ss.; Stevanato, "Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco", in *Dir. prat. trib.*, 2015, pag. 695; Id., "La norma antielusiva nei pareri del Comitato per l'interpello", in *Dir. prat. trib.*, 2002, pag. 219; Vacca, "L'abuso e la certezza del diritto", in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 1127 ss.; Fransoni, "Appunti su abuso del diritto e 'valide ragioni economiche'", in *Rass. trib.*, 2010, pag. 932; Id., "Spunti in tema di abuso del diritto e 'intenzionalità' dell'azione", in *Rass. trib.*, 2014, pag. 403; Mastroiacovo, "L'economicità delle valide ragioni (note minime a margine della recente evoluzione del principio dell'abuso del diritto)", in *Riv. dir. trib.*, 2010, pag. 449; Contrino, "Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi (asseriti), fondamenti giuridici e connotati strutturali", *ibid.*, 2009, pag. 463-491; Cipollina, "Elusione fiscale", in *D. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 2007; Zizzo, "Elusione ed evasione tributaria", in Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, pag. 2173; Vanz, "L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica", in *Rass. trib.*, 2002, pag. 1606; Nussi, "Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi", in *Riv. dir. trib.*, 1998, pag. 503; Versiglioni, *Abuso del diritto, logica e Costituzione*, Pisa, 2015, pag. 246.

² In particolare, una prima definizione dell'abuso in ambito fiscale è stata fornita con la clausola antielusiva di cui all'art. 10, Legge n. 408/1990, la quale prevedeva la non opponibilità all'Amministrazione finanziaria (*id est*, l'irrilevanza) delle operazioni prive di valide ragioni economiche poste in essere allo scopo esclusivo di garantire al contribuente, in modo fraudolento, un risparmio d'imposta. Con tale norma il legislatore, segnando una rottura rispetto agli orientamenti interpretativi precedenti, i quali tentavano di ricondurre le operazioni elusive nel novero dei negozi in frode alla legge, sanzionati con la nullità, ha dato rilievo non più alla dimensione oggettiva dell'elusione, intesa come illiceità della causa del negozio stesso quanto, piuttosto, come affermato da autorevole dottrina, alla dimensione "soggettiv[a]-teleologic[a] della fraudolenza" (cfr. F. Gallo, "La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale", in *Rass. trib.*, n. 6/2015, pag. 1318). Tale soluzione normativa, tuttavia, prestava il fianco a critiche da più parti, soprattutto in ragione della sua ristretta portata applicativa, limitata a specifiche operazioni societarie (quali fusioni, concentrazioni, trasformazioni, scorpori e riduzioni di capitale). Alla disposizione in commento ha fatto quindi seguito l'art. 37-*bis*, D.P.R. n. 600/1973 (introdotto con il D.Lgs. n. 358/1997 e abrogato dal D.Lgs. n. 128/2015, con il quale è stata introdotta la clausola generale antiabuso di cui all'art. 10-*bis*, Legge n. 212/2000), che ha previsto, ai primi due commi, l'inopponibilità all'Amministrazione non solo degli atti privi

contribuente (Legge n. 212/2000), in vigore dal 1° ottobre 2015³, dimostrano infatti come l'abuso di diritto sia stato all'occasione identificato, nelle singole disposizioni normative e in giurisprudenza, come elusione fiscale in senso stretto, come mero aggiramento e/o frode alla legge fiscale, come generale malafede contrattuale nell'esecuzione dell'accordo negoziale, come simulazione e costruzione di puro artificio, fino ad essere concepito, più genericamente, come condotta contraria al principio interpretativo di prevalenza della sostanza sulla forma.

È dunque solo ripercorrendo l'evoluzione concettuale dell'abuso nelle sue formulazioni legislative e giurisprudenziali - dalla iniziale impostazione analitica per singola fattispecie elusiva alla graduale tipizzazione e all'accentramento in clausole recanti delle tipizzazioni "chiuse" del comportamento elusivo -, che si può comprendere ed apprezzare lo sforzo del legislatore del 2014/2015, sfociato nella coniazione della clausola generale antiabuso; essa infatti rappresenta un punto di arrivo⁴ e di ripristino di garanzie di certezza del diritto che sembravano, nell'infinita *querelle* sull'istituto e nella sua concreta applicazione, essere del tutto smarrite.

Senza potersi dilungare troppo sul tema, occorre ripercorre in estrema sintesi le principali fasi che hanno condotto all'introduzione della citata disposizione antiabuso. Basti qui osservare che la constatata impossibilità di applicare fino in fondo al diritto tributario la nullità dei negozi in frode alla legge, prevista dall'art. 1344 c.c.⁵, aveva spinto il legislatore, nelle precedenti disposizioni che hanno disciplinato

di valide ragioni economiche il cui scopo fosse quello di far ottenere al contribuente un risparmio fiscale ma, altresì, di quelli diretti, in particolare, ad aggirare obblighi o divieti previsti dalla normativa tributaria al fine di ottenere vantaggi (altrimenti) indebiti. Nonostante lo sforzo definitorio sicuramente apprezzabile, anche tale ultimo intervento non ha pienamente soddisfatto l'esigenza di una norma di chiusura - in grado, cioè, di disconoscere gli effetti di quelle operazioni che si collocano all'interno dell'"area grigia" tra il lecito risparmio d'imposta e l'evasione penalmente sanzionata -, prevedendo nel comma 3 un'elencazione delle operazioni considerate elusive. Ancora una volta, dunque, la norma da un lato limitava alle ipotesi tipizzate i poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria e, dall'altro, lasciava impunte - in quanto formalmente lecite - le condotte non tipizzate, con conseguente proliferazione di strutture giuridiche assai "fantasiose" orientate al mero risparmio fiscale.

³ Disposizione introdotta in virtù del D.Lgs. n. 128/2015, attuativo degli artt. 5, 6, 8, comma 2, della Legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014.

⁴ È probabile che l'approdo a una definizione generale di abuso del diritto venga oggi considerato tardivo, anche se la ragione di tale lenta presa di coscienza è da attribuire proprio alle caratteristiche di un rigido ordinamento fiscale, quello italiano, in cui una data fattispecie era da ritenersi legittima, ove non prevista in una norma positiva a presidio dell'evasione o in una specifica norma antielusiva. In particolare, la spiccata predilezione per i provvedimenti antielusivi specifici, che ha per anni caratterizzato il sistema fiscale italiano, ha fatto sì che le disposizioni "rincorressero" i comportamenti anziché prevenirli e che le stesse costruzioni elusive si affinasero sempre più, divenendo complesse e insidiose.

⁵ Il tema citato è stato oggetto di accesi dibattiti dottrinali sorti, a partire dagli anni Ottanta del secolo scorso, alla luce del fatto che non sembrava potersi rivenire, all'interno

DIRITTO SANZIONATORIO TRIBUTARIO

l'elusione fiscale, ad introdurre il concetto di inopponibilità, ovvero di inefficacia relativa del negozio elusivo nei confronti del Fisco, rimanendo esso al contempo valido ed efficace sul piano civilistico. Fin qui, dunque, dal comportamento fraudolento, valorizzato maggiormente sotto il profilo teleologico e soggettivo insito nel fine di eludere il negozio, scaturiva non la nullità del medesimo, ma la sua mera irrilevanza, con tutti i conseguenti effetti di ripristino della situazione antecedente alla condotta artificiosa.

Le discipline antielusive, che già contenevano *in nuce* tutti i necessari connotati per l'individuazione della condotta abusiva, non erano tuttavia destinate ad avere generale applicazione, bensì confinate in rigide tipizzazioni, con la conseguenza che l'elusione esisteva (e poteva, quindi, essere validamente contestata) soltanto in presenza di tipizzati indici di anormalità di predeterminate sequenze negoziali.

La tipizzazione dei comportamenti elusivi, nell'indiscusso pregio garantista e di certezza dei rapporti che l'ha contraddistinta, ha di fatto prodotto un raffinato progredire di condotte elusive sempre più

dell'ordinamento nazionale, un principio generale antiabuso. Alcuni Autori avevano invero diversamente ipotizzato di applicare l'art. 1344 c.c. anche alla materia tributaria (sia consentito rinviare, per tutti, a F. Gallo, "Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione", in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, pag. 1764 ss.; F. Gallo, "Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge", in *Studi in onore di E. Allorio*, vol. II, 1989, Giuffrè, Milano, 2041-2070. L'Autore ipotizza la coesistenza di una clausola generale antiabuso con le specifiche norme antielusive, non ritenendo che il negozio elusivo dovesse essere sanzionato con la nullità, bensì con l'irrilevanza dei suoi effetti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, mentre, ai fini civilistici, essendo il negozio realmente voluto dalle parti, gli effetti suoi propri dovevano restare validi ed efficaci).

La dottrina maggioritaria e la giurisprudenza, sia di legittimità che di merito (si vedano, *ex multis* Cass. 19 giugno 1981, n. 4024; Cass. 5 novembre 1999, n. 12327; Cass. 26 gennaio 2000, n. 3979; Comm. trib. I grado Treviso, sentenza n. 266/3/1995; Comm. trib. reg. Piemonte, sentenza n. 31/28/1997) erano invece ferme nell'escludere una siffatta estensione interpretativa (per un'attenta ricostruzione delle varie tesi, si veda F.M. Giuliani, "Elusione fiscale, frode alla legge e causa concreta del contratto", in *Contratto e Impresa*, n. 2/2007, pag. 455 ss.). Tra i principali argomenti a sostegno di tale tesi, si evidenziava anzitutto il fatto che la norma tributaria non potesse considerarsi propriamente alla stregua di una norma "imperativa" (quali quelle cui fa riferimento l'art. 1344 cit.), in quanto la norma richiamata da tale disposizione contiene - a differenza delle norme tributarie antielusive, le quali non intaccano l'autoregolamentazione delle parti - un divieto di stipulare determinati patti sanzionato, appunto, con la nullità dei negozi aventi il fine di aggirarla. Altro argomento addotto a diniego dell'applicazione dell'art. 1344 in materia fiscale riposava sull'osservazione che, mentre la norma civilistica conduce al risultato di "distruggere" il negozio, al contrario, in ambito fiscale, l'Amministrazione finanziaria ha un interesse diametralmente opposto, teso cioè alla riscossione, con la conseguenza che la sanzione di nullità sarebbe inidonea allo scopo perseguito. In aggiunta, considerando che l'ordinamento tributario già prevede(va) norme antielusive *ad hoc*, si sarebbe venuta a creare una distonia negli effetti dei negozi antielusivi giacché taluni, e segnatamente quelli elencati nelle citate norme antielusive, sarebbero stati inefficaci nei confronti del Fisco mentre altri, in applicazione dell'art. 1344 c.c., sarebbero stati sanzionati con la nullità, la cui azione sarebbe potuta essere proposta in qualsiasi momento da "chiunque vi abbia interesse" dinanzi all'A.G.O. onde ottenere la relativa sentenza dichiarativa (cfr. F.M. Giuliani, op. cit., pag. 458).

articolate, in relazione alle quali il legislatore difficilmente ha dimostrato pronte reazioni (si pensi alle note questioni sulle operazioni di *dividend washing* e usufrutto azionario, o, in tempi più recenti, alle operazioni di esteroinvestizione, alle stabili organizzazioni occulte, fino all'attualità dei temi che concernono la tassazione delle imprese digitali e la loro residenza fiscale). L'*impasse* normativa è stata dunque colmata dalla giurisprudenza che, con un lento e progressivo incedere, ha, per i tributi armonizzati, dato ingresso alla nozione di abuso di diritto coniata dall'ordinamento comunitario⁶, così come enucleata dalla Corte di Giustizia nella nota sentenza Halifax (causa C-255/02 del 21 febbraio 2006) e, per quelli non armonizzati, allentato sempre più le maglie di tassatività dell'allora vigente art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, fino a superarne *in toto* i confini.

Con le note sentenze a Sezioni Unite nn. 30055 e 30057/2008, la Cassazione ha infatti agganciato al superiore principio costituzionale di capacità contributiva (art. 53) l'inopponibilità delle condotte elusive al Fisco, con ciò riconducendo sostanzialmente il tema dell'abuso di diritto nell'alveo dei negozi realizzati in frode ad una legge imperativa fiscale⁷. La Suprema Corte precede dunque il legislatore e "sdogana" definitivamente il principio generale antiabuso, che trova il suo fondamento, *in primis*, nel dovere costituzionale di tutti i cittadini di concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva sancito all'art. 53 Cost. e, *in secundis*, nella norma tributaria sostanziale, che rende effettivo tale dovere, individuandone di volta in volta i presupposti.

In un panorama così vario, è stata fortemente avvertita l'esigenza di tracciare quella linea di confine tra il comportamento rispettoso del precetto costituzionale che si muove sulla sottile linea del lecito risparmio fiscale, e quello che comunque lo contravviene, in ragione dell'ottenimento di un vantaggio fiscale non voluto dal legislatore e della contemporanea assenza di ragioni economiche sostanziali a sorreggere il negozio o la catena dei

⁶ Dal punto di vista della Corte di Giustizia l'abuso è un esercizio delle libertà comunitarie distorto, ossia non conforme al fine per il quale le stesse vengono accordate ai soggetti dell'ordinamento comunitario dalle relative norme. La distorsione dal fine viene particolarmente in evidenza nelle sentenze Cadbury Schweppes e Test Claimants dove vengono in rilievo direttamente le libertà fondamentali dell'Unione; ma non è men vero nella sentenza Halifax dove la neutralità del sistema dell'imposta sul valore aggiunto e il diritto alla detrazione che con essa si coordina sono rappresentati come un particolare "privilegio" riconosciuto dal diritto comunitario alle "attività economiche".

⁷ Recitano invero le sentenze citate: "[...] non può non ritenersi invero insito nell'ordinamento, quale diretta derivazione delle norme costituzionali, nella specie, l'art. 53, 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".

DIRITTO SANZIONATORIO TRIBUTARIO

negozi posti in essere. Esigenza cui ha per l'appunto risposto la Legge delega n. 23/2014 e, in particolare, l'art. 10-*bis* del D.Lgs. n. 128/2015⁸.

2. L'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente - Il comma 1 dell'art. 10-*bis* cit. definisce infatti la condotta abusiva in materia tributaria "come una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti". Il comma 2 individua le operazioni prive di sostanza economica con particolare circospezione, facendo riferimento alla "loro non idoneità a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali" e indicando come esempi tipici di tale non idoneità i 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". L'indebito vantaggio fiscale, a sua volta, è definito come contrarietà della condotta abusiva alla *ratio* della legge tributaria.

Il comma 3 circoscrive ulteriormente l'area dell'abuso a quelle operazioni che non sono "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". Mentre gli elementi di cui al comma 2 devono essere provati dall'A.F. in sede di accertamento, sul contribuente è posto l'onere di provare l'esistenza di ragioni extrafiscali fondanti l'operazione posta in essere. Il tutto, ferma restando in via di principio, ai sensi del successivo comma 4, "la libertà di scelta del contribuente fra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale". Assolutamente centrale è poi l'esclusione della rilevanza d'ufficio della condotta abusiva (comma 9, ultimo periodo), in base alla quale è assolutamente preclusa al giudice una autonoma qualificazione del comportamento del contribuente come abusivo, se tale qualificazione non ha avuto ingresso in giudizio per il tramite dell'impugnato avviso di accertamento.

3. La irrilevanza penale delle condotte abusive che sfociano nell'infedele dichiarazione - La disposizione testé commentata non esaurisce qui il suo contenuto. Infatti, essa getta un ponte alla disciplina penale tributaria ed interviene a sopire quell'assai nutrito dibattito sulla rilevanza penale dell'elusione/abuso, fino ad allora affidato alla giurisprudenza.

⁸ Per una puntuale ricostruzione del panorama giurisprudenziale e normativo sull'abuso, prima e dopo l'introduzione dell'art. 10-*bis* cit., sia consentito rinviare, fra tutti, a F. Gallo, "La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale", in *Rass. trib.* n. 6/2015; F. Gallo, "L'abuso del diritto in materia tributaria tra sanzione amministrativa e repressione penale", in *Giur. comm.*, n. 2/2017, pag. 177 ss.; F. Gallo, "Brevi note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale", in *L'abuso del diritto. Evoluzione del principio e contesto normativo*, Torino, 2018, pag. 23.

Il comma 13 dell'art. 10-*bis* cit., in attuazione dell'art. 8 della Legge delega⁹, prevede espressamente che "le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie", restando invece ferma la sanzionabilità delle condotte in via amministrativa¹⁰. La disposizione corre in parallelo con la coeva depenalizzazione, a opera della Legge delega n. 23/2014 e del Decreto attuativo n. 158/2015, dell'infedele dichiarazione concretizzata nella c.d. evasione interpretativa. La linea di intersezione tra la materia penale e quella tributaria trova infatti il suo punto di contatto nel generale ripensamento del mendacio dichiarativo semplice che, come visto, priva di rilevanza penale l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi reali, non deducibili o non inerenti, la presenza di elementi attivi e passivi non correttamente classificati, così come quelli erroneamente valutati, purché oggettivamente esistenti.

Ecco allora che anche la condotta elusiva, che fino ad allora veniva perseguita *sub* art. 4, risolvendosi nella quasi totalità dei casi in una asserita fittizietà dei costi dedotti, alla luce del nuovo quadro legislativo non trova più copertura. Infatti, l'indeducibilità del costo indicato in dichiarazione si giustifica, in presenza di una condotta abusiva, in virtù dell'aggiramento della norma tributaria, ancorché lo stesso costo sia in realtà esistente in senso naturalistico. Anzi, va sottolineato che nelle condotte abusive, attuate nel formale rispetto delle disposizioni tributarie, l'alterazione dello schema causale del negozio consiste proprio nel porre in essere operazioni che a loro volta generano elementi attivi e passivi reali che, applicando un altro e più adeguato schema giuridico, non sarebbero probabilmente necessari allo scopo.

Non v'è dubbio alcuno che l'alterazione dello schema causale tipico del negozio, che ha da sempre contraddistinto la nozione di abuso/elusione, costituisce una manipolazione dello strumento giuridico; tuttavia, il legislatore ha ritenuto che detta alterazione, nella stragrande maggioranza dei casi, desti meno allarme sociale, in termini di minore disvalore della condotta, non sfociando in una manipolazione della realtà (e quindi, in una simulazione soggettiva, attinente profili di titolarità del reddito, od

⁹ Con tale disposizione il legislatore ha invero chiesto genericamente al governo di tracciare un confine tra fattispecie abusive ed evasive e di individuarne le relative conseguenze sanzionatorie.

¹⁰ La scelta di prevedere la sanzionabilità della condotta abusiva in sede amministrativa non è stata mai messa in dubbio, tanto che già nei lavori parlamentari alla Legge delega si è inteso respingere quegli orientamenti radicali che prefiguravano la totale impunità dell'abuso. Anzi, in termini di reazione dell'ordinamento, la gradazione della sanzione (solo amministrativa e non anche penale) risponde proprio all'invito del legislatore delegante a tracciare i confini tra l'evasione, repressa in ambo le sedi, penale e amministrativa, e l'elusione (la cui minore gravità si è appunto inteso oggettivamente riconoscere). In aggiunta, vale osservare che l'applicazione della clausola antiabuso si risolve sempre nell'accertamento di un maggior tributo e che le differenze esistenti tra i due sistemi sanzionatori (quello penale e quello amministrativo tributario) concernono semmai le caratteristiche della condotta e non anche il suo effetto (*id est*, il versamento del minor tributo).

DIRITTO SANZIONATORIO TRIBUTARIO

oggettiva, attinente profili di esistenza del reddito o in una vera e propria frode, in cui il reddito viene occultato ricorrendo ad artifici) ma, al contrario, in una pedissequa, formale ed ineccepibile rappresentazione della concatenazione negoziale, realmente posta in essere.

Per tali ragioni si è dunque scelto di sanzionare (solo) in via amministrativa la condotta abusiva con l'infedeltà dichiarativa, abbandonando complesse ricostruzioni tese a far leva sulla fraudolenza del mezzo negoziale anche in sede penale, e tali da far ritenere fittizio anche il costo (reale ed esistente). Ciò almeno resta valido nell'ambito del mendacio dichiarativo semplice e di quella che è stata già definita, appunto, "evasione interpretativa".

4. I nuovi confini delle condotte abusive: il revirement penale dell'evasione non interpretativa - Era assai chiaro al legislatore del 2015 che la non punibilità dell'abuso del diritto sul piano penale era conseguenza della configurazione dello stesso come figura residuale e di chiusura¹¹. In tale contesto, pregnante rilevanza ha assunto la demarcazione della sottile linea di confine che separa le operazioni reali, formalmente rispettose delle disposizioni fiscali ancorché prive di rilevanza economica (se non per il conseguimento del vantaggio fiscale, anch'esso autonomamente apprezzabile sotto il profilo economico) e le operazioni fittizie, cioè simulate e, più in generale, connotate da una architettura fraudolenta¹².

Soccorrono l'interprete nell'evidenziare meglio il detto confine le disposizioni definitorie contenute all'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000: la lett. *g-bis* definisce le operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente come "operazioni apparenti diverse da quelle disciplinate dall'art. 10-*bis* [...] poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte, ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti". La simulazione è dunque concepita come concetto estraneo e non sovrapponibile all'elusione/abuso; con la conseguenza che le operazioni i cui effetti sono "voluti" dal contribuente non sono operazioni simulate e tutt'al più possono essere disconosciute applicando la clausola antiabuso, in quanto prive di sostanza economica e poste in essere per motivi

¹¹ Cfr. relazione illustrativa al D.Lgs. n. 158/2015.

¹² Cfr. in giurisprudenza, Cass., sentenza n. 40272 del 7 ottobre 2015 secondo cui "può parlarsi di abuso del diritto solo 'per differenza', e cioè se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti attraverso le contestazioni di violazioni di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, compresa quella di cui all'art. 4, ovvero di violazioni di altre o diverse disposizioni"; cfr. nello stesso senso, la seconda sentenza sulla vicenda Dolce e Gabbana (Cass. pen., Sez. III, sentenza n. 43809 del 30 ottobre 2015) che, in riforma della decisione della Corte d'Appello di Milano avente ad oggetto il reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5, ha affermato, in primo luogo, che "in nessun caso le condotte elusive, ivi comprese quelle inerenti la esteroinvestizione, possono avere di per sé rilevanza penale" e, in secondo luogo, che "il dolo di elusione non si identifica con il dolo di evasione che esprime un disvalore ulteriore tale da selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che non lo sono: in nessun caso le condotte elusive possono avere di per sé penale rilevanza, estendendo il fatto tipico oltre i confini tassativamente determinati".

in prevalenza fiscali. Se, invece, le operazioni poste formalmente in essere sono meramente apparenti, e quindi, inesistenti nella realtà fenomenica, esse risultano invero simulate, integrando nella maggioranza dei casi il reato di dichiarazione fraudolenta mediante artifici (art. 3 D.Lgs. n. 74/2000), se utilizzate per evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto¹³. Anche la definizione di “mezzi fraudolenti” (lett. *g-ter* dell’art. 1) stabilisce che per tali debbano intendersi quelle “condotte artificiose attive, nonché quelle omissive, realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà”. In tale ipotesi, il mezzo diviene fraudolento quando è utilizzato per fornire una rappresentazione non veritiera della realtà ed in particolare, della reale percezione del reddito (tipico è il caso dell’instaurazione fittizia dei conti bancari).

Questa intuitiva e doverosa demarcazione tra ciò che è reale e ciò che non lo è costituisce ancora oggi un confine fermo, che tuttavia viene sottoposto a continue verifiche; non v’è dubbio, infatti, che qualunque norma antiabuso di portata generale si risolve, nei fatti, nell’attribuzione all’Amministrazione e/o ai giudici di un potere “integrativo” della disciplina positiva.

¹³ La Cassazione penale ha in più occasioni sottolineato come il confine tra le operazioni “inesistenti” e quelle “simulate”, che più si pongono al limite con le condotte meramente abusive, rilevanti ai fini del delitto di cui all’art. 3 D.Lgs. n. 74/2000 vada individuato in un “rapporto di specialità reciproca [...] tra le fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e quella di cui all’art. 3, (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) in quanto, “accanto ad un nucleo comune costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, il primo presuppone l’utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti, mentre il secondo, una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie nonché l’impiego di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l’accertamento e il raggiungimento della soglia di punibilità” (cfr. Sez. III, n. 6360/19 del 23 ottobre 2018, Capobianco, rv. 275698; Sez. F., n. 47603 del 31 agosto 2017, Morini, rv. 271033, pag. 5 motivaz.), (da ultimo, Cass. pen., Sez. III, n. 10916/2020). Caratteristica essenziale delle operazioni simulate, come detto, è che le parti dissimolino la reale operazione posta in essere con un’altra, tendenzialmente più vantaggiosa sotto il profilo fiscale, al fine di evadere l’imposta sul valore aggiunto ovvero le imposte sui redditi. Esempio tipico, in tal senso, è quello delle cessioni a falsi esportatori abituali, ossia soggetti che, contrariamente a quanto dichiarato nella lettera d’intento, non possiedono - in realtà - i requisiti per poter effettuare acquisti senza applicazione dell’IVA ai sensi dell’art. 8 D.P.R. n. 633/1972 (Cass. pen., Sez. III, n. 32364/2019); casistica altrettanto tipica è, inoltre, rappresentata da operazioni di *dividend washing*, aventi ad oggetto utili mai distribuiti (cfr. Cass. pen., n. 36859 del 16 gennaio 2013, cit.), in quanto mai venuti ad esistenza. La S.C. ha, altresì, affermato che ricade nelle condotte rilevanti *ex art. 3* anche l’impiego del c.d. regime del margine, nella consapevolezza dell’assenza dei presupposti normativi, realizzato mediante l’apposizione sulle fatture della dicitura prescritta dalla legge, con la conseguente annotazione di tali documenti contabili e delle relative operazioni nei registri fiscali. Tale condotta, ad avviso della Cassazione, integra il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici previsto dall’art. 3 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in quanto costituisce un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’Amministrazione finanziaria (Cass. pen., Sez. III, n. 42147/2019).

DIRITTO SANZIONATORIO TRIBUTARIO

In questa insistente azione ermeneutica, l'ordinamento tende a dare sempre maggior rilievo all'assenza di ragioni economiche diverse dal risparmio fiscale, fino a ritenere tale assenza indice di fittizietà dell'operazione nel suo complesso. A tale proposito, la Cassazione penale, già prima dell'entrata in vigore della nuova clausola antielusiva di cui all'art. 10-*bis* cit., aveva affermato (sentenza n. 36859 del 16 gennaio 2013) che intanto si può parlare di operazione elusiva, penalmente irrilevante, in quanto essa è effettivamente esistente sotto il duplice profilo giuridico e, soprattutto, economico, l'unico preso in considerazione dalle norme penali. Ciò con la conseguenza che ricadono nella sfera punitiva penale - nella specie, *sub* artt. 2 o 3 D.Lgs. n. 74/2000 - le operazioni che, pur valide sotto il profilo giuridico, siano in realtà fittizie (*id est*, inesistenti) sotto quello economico. Nella fattispecie concreta, nonostante la formale costruzione giuridica negoziale, la giurisprudenza ha sottolineato come non si fosse al cospetto di norme tributarie di incerta interpretazione, né di operazioni economiche fino a quel momento assentite o quanto meno non espressamente vietate, visto che la domanda da porsi non riguardava la legittimità o meno del *dividend washing*, bensì se l'ordinamento consentisse la possibilità di un *dividend washing* in cui gli utili da distribuire fossero, per dirla con le parole della S.C., "inventati di sana pianta"¹⁴.

¹⁴ Nella richiamata pronuncia, infatti, la S.C., pur riconoscendo in astratto l'operazione di *dividend washing* sussumibile nella fattispecie di abuso del diritto ("[...] Lo scopo eventualmente elusivo di operazioni di *dividend washing* non vale di per sé a connotarle come penalmente rilevanti, quando si concretino in negozi giuridici effettivi dal cui collegamento funzionale derivi il vantaggio fiscale"), ha posto in luce come, nella specie, "le operazioni oggetto di contestazione non possono considerarsi effettive in quanto: hanno quale presupposto la distribuzione di utili fittizi; comportano l'interposizione di società esistenti solo sulla carta, prive cioè di un reale scopo da conseguire; comportano finanziamenti simulati per assenza di esborsi reali e non finalizzati al sostegno economico di attività societaria effettivamente svolta. La complessiva fittizietà dell'operazione è inevitabilmente destinata a ripercuotersi su ciascuno dei passaggi, e ove di rilevanza sugli strumenti utilizzati, quali le fatture"; e, ancora: "[...] Gli utili apparentemente prodotti e poi distribuiti, in modo da creare la 'costruzione ingegnosa' appena descritta giocando con le conseguenti plusvalenze e minusvalenze, non esistevano". Tali operazioni sono state considerate inesistenti dalla Cassazione penale e, quindi, produttive di evasione perché, pur esistendo come operazioni giuridiche, non coincidono, sul piano economico, con quelle documentate (che per la Suprema Corte sono le sole operazioni da prendere in considerazione agli effetti penali). Il Massimario della Corte di Cassazione, Sez. penale, nella sua relazione del 28 ottobre 2015, accoglie il suddetto orientamento interpretativo, affermando che esso dovrebbe conservare la sua validità anche di fronte al nuovo dato normativo rappresentato dall'art. 10-*bis*. In tale fattispecie, l'inesistenza del componente attivo sfocia nella fittizietà perché, nonostante l'operazione esista sul piano giuridico, vengono in radice a mancare, e totalmente, i suoi effetti economici. Per lo stesso e opposto principio, invece, risultano oramai prive di rilevanza penale tutte quelle fattispecie - in precedenza perseguite in sede penale - che risultano dotate di reale consistenza economica, anche laddove la stessa vada del tutto a coincidere con il perseguimento del vantaggio fiscale (cfr. Cass. n. 7739 del 22 novembre 2011; n. 36894 del 23 maggio 2013; n. 3307 del 20 novembre 2014).

Ecco dunque che, estremizzando il concetto, l'operazione che manchi di un rationale economico diverso dal vantaggio fiscale, ma che al contempo non sia - diversamente dalla fattispecie di cui alla sentenza in commento - inesistente, rischi comunque di ridondare nel concetto di operazione simulata.

Ciò sembra essere accaduto, per l'appunto, in Cass., Sez. III, n. 38016 del 31 luglio 2017, in cui la Suprema Corte ha confermato la condanna *ex art. 4 D.Lgs. n. 74/2000* disposta dalla Corte d'Appello di Bologna, per avere il L.R. P.T. della società integrato la condotta di infedele dichiarazione, indicando nel quadro della dichiarazione proventi in esenzione per accesso al regime di *participation exemption* (PEX) *ex art. 87 del T.U.I.R.*, che l'A.F. e, con essa, la Procura, ha disconosciuto. Leggendo integralmente il testo della sentenza, si ha invero la netta sensazione di essere di fronte ad un caso di abuso di diritto, trattando la fattispecie un'operazione di scissione societaria e di successiva cessione delle quote riqualificata in una cessione di terreni e fabbricati di proprietà di società agricola, oggetto di scissione. Con emersione di plusvalenza tassata, non soggetta al regime di PEX.

Sebbene la Cassazione dimostri di avere saldo in mente il confine della rilevanza penale delle condotte in questione, "escludendo l'art. 10-*bis* la rilevanza penale delle operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti", essa tuttavia attribuisce rilevanza penale ai "comportamenti simulatori preordinati alla *immutatio veri* del contenuto della dichiarazione", non potendo l'abuso, come nozione residuale, prevalere sulla "falsità ideologica che interessa il contenuto della dichiarazione, inficiandone la veridicità, per avere come obiettivo principale l'occultamento totale o parziale della base imponibile".

La pronuncia non è immune da critiche e costituisce appunto un chiaro esempio di come, nell'assottigliare troppo il confine tra abuso ed evasione, si rischia di vanificare il pregevole sforzo del legislatore. Non v'è invero chi non veda come ogni ipotesi di abuso che comporti il conseguimento di un risparmio di imposta indebito implichi effetti diretti sul contenuto della dichiarazione, luogo in cui, per l'appunto, si concretizza quell'intento elusivo al cui raggiungimento l'operazione è finalisticamente congegnata. Nella fattispecie, l'operazione di scissione societaria, riqualificata in cessione diretta di terreni e fabbricati, non era tuttavia affetta da simulazione, volendo le parti raggiungere proprio quell'effetto che hanno raggiunto tramite la concatenazione negoziale, e cioè, la cessione della proprietà dei beni sopra detti. Eppure la Cassazione riconduce l'accesso all'istituto della PEX, trasfuso in dichiarazione, ad una falsità ideologica capace di inficiare la veridicità del contenuto dichiarativo. Volendo estremizzare ancora una volta il principio, tutto ciò che non è debitamente tassato, ancorché voluto e nei fatti accaduto, si concretizza tramite l'utilizzo di condotte fraudolente di evasione, non essendoci di fatto alcuno spazio per l'abuso.

DIRITTO SANZIONATORIO TRIBUTARIO

Come ogni volta accade quando il legislatore interviene per normare dei concetti giurisprudenziali, appare dunque evidente che il processo di assestamento sia ancora in corso e che necessiti del tempo necessario per una vera e propria presa di coscienza¹⁵.

5. La rilevanza penale delle condotte di violazione di norme antielusive specifiche - Ad ogni modo, ed a prescindere dalle applicazioni giurisprudenziali, se per precisa scelta legislativa il rapporto tra abuso ed evasione è (e deve essere) improntato alla mutua esclusione, e se non si può contestare il primo quando la fattispecie si concreti in una violazione di una specifica disposizione tributaria (art. 10-*bis*, comma 12, cit.), allora si deve riconoscere, che, in potenza, residua ancora uno spazio (sia pure minimo e circoscritto) per la rilevanza delle condotte abusive in sede penale. È infatti la stessa disposizione sull'abuso ad individuare il suo limite estrinseco nell'aperta violazione del precetto fiscale contenuto in una specifica disposizione.

Il riferimento è a tutte quelle disposizioni che recano un precetto e che nascono, al contempo, dall'esigenza di reprimere condotte di stampo elusivo. In tale ipotesi, la violazione del contenuto precettivo della disposizione fiscale prevale sulla natura antielusiva della condotta che la stessa disposizione ha inteso *ab origine* prevenire¹⁶.

¹⁵ Cfr. altresì Cass. pen., sent. n. 24152/2019. Tale ultima sentenza, richiamando esplicitamente i precedenti della Corte del 2015 e 2017 ha, ancora una volta, affermato la natura residuale dell'abuso del diritto, la cui contestazione deve cedere il passo alla contestazione di evasione ogni qual volta la condotta sia suscettibile di iscriversi in taluna delle ipotesi criminose di cui al D.Lgs. n. 74/2000, essendo i due concetti (elusione/abuso, da un lato, ed evasione/fraudolenza, dall'altro) per loro natura destinati ad escludersi a vicenda. Nel caso di specie, la Corte ha ritenuto sussistente il reato di cui all'art. 4 (dichiarazione infedele) poiché, da quanto è possibile desumere dalla motivazione della pronuncia, l'imputato non era stato in grado di dimostrare l'effettiva esistenza *in rerum natura* di taluni pagamenti, anche ingenti, effettuati a favore di una società; costi che, di conseguenza, erano confluiti nella dichiarazione determinando l'indicazione di elementi passivi inesistenti.

¹⁶ Cfr. in proposito, Cass. pen. n. 40272: "[...] La scelta adottata dal legislatore delegato è stata quella di escludere la rilevanza penale delle operazioni costituenti abuso del diritto, quali descritte dalla norma generale, facendo salva, per converso, l'applicabilità ad esse delle sanzioni amministrative, ove ne ricorrano in concreto i presupposti (v., in particolare l'inciso, contenuto nell'art. 10-*bis*, comma 13: 'Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie'). Così operata la scelta, peraltro, rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali - sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti - nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguono finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione). Parimenti rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che - alla luce delle previsioni della normativa delegata e della possibile formulazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (il cui testo è stato riformulato nello schema di Decreto legislativo delegato, approvato dal Consiglio dei Ministri del 22 settembre u.s.) - operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione".

Si pensi, ad es., alle disposizioni in tema esterovestizione. La disposizione tributaria, sancita all'art. 73, comma 3, T.U.I.R., ha la specifica finalità di contrastare aspetti di fittizia localizzazione all'estero della residenza fiscale, ivi posizionando la sede legale onde creare un'apparenza di residenza fiscale nello Stato estero, pur conservando nella sostanza in Italia, in modo occulto e non trasparente, il centro amministrativo, decisionale ed operativo della società¹⁷. Ecco allora che il criterio principe della prevalenza della sostanza sulla forma, generale indice di condotte abusive, viene al contempo utilizzato a supporto dell'individuazione di condotte di interposizione fittizia.

Lo stesso potrebbe dirsi con riferimento alle disposizioni in tema di CFC (art. 167 T.U.I.R.) nel caso in cui il soggetto residente contravvenga scientemente all'obbligo di imputazione del reddito del soggetto non residente, al ricorrere di tutte le condizioni di applicabilità della disciplina elencate nei commi da 1 a 4, o non dimostri, tramite interpello, di avere titolo per la disapplicazione.

Analoga questione potrebbe porsi per la violazione delle disposizioni in tema di *transfer pricing* (art. 110, comma 7¹⁸, in combinato disposto con art.

¹⁷ Cfr. per tutte, Cass. pen. n. 39678 del 24 aprile 2018, in cui è stata ritenuta fittizia l'interposizione di una società lussemburghese nella compravendita di un pacchetto azionario di una società italiana. Secondo i Supremi giudici, la società cedente è da considerarsi esterovestita ed è passibile di reato di omessa dichiarazione ex art. 5 D.Lgs. n. 74/2000, avendo fittiziamente localizzato in Lussemburgo la propria residenza al fine ultimo di non versare imposte sulla plusvalenza in Italia. Di recente, con la sentenza n. 10098 del 16 marzo 2020, intervenuta nell'ambito di un procedimento cautelare pendente per il reato di omessa dichiarazione ex art. 5 D.Lgs. n. 74/2000, la Cassazione è ritornata sul tema dell'esterovestizione, con una pronuncia che desta qualche perplessità in quanto equipara, agli effetti della rilevanza penale della condotta, i due concetti (come noto, tra loro incompatibili) di esterovestizione, di cui art. 73 T.U.I.R., da un lato, e stabile organizzazione, di cui all'art. 152 T.U.I.R., dall'altro. La Corte, infatti, ha ribadito che il reato di omessa dichiarazione è integrato sia quando la società estera è una mera casella postale, sia nel caso in cui essa abbia una sua consistenza giuridica ed economica, ma abbia in Italia una stabile organizzazione occulta. Tale orientamento risulta criticabile in quanto, sotto il profilo penale, l'applicazione dell'una ovvero dell'altra normativa è tutt'altro che indifferente. Infatti, anzitutto, con riferimento ai soggetti attivi del reato, nell'ipotesi di esterovestizione, sarà chiamato a rispondere dell'illecito il soggetto titolare dell'impresa fittiziamente estera; viceversa, nell'ipotesi di stabile organizzazione occulta, risponderà penalmente il referente della sede operativa (sia egli di fatto o di diritto), fatte salve ipotesi di concorso. In secondo luogo, la disciplina tributaria applicabile alle due ipotesi produce effetti considerevoli sotto il profilo dell'ammontare dell'imposta evasa, in quanto nel caso di esterovestizione, ai sensi dell'art. 75 T.U.I.R., l'impresa residente deve dichiarare tutto il reddito prodotto dalla società fittiziamente non residente, mentre la stabile organizzazione, ai sensi dell'art. 152 T.U.I.R., sarà tassata sulla parte di reddito prodotto in Italia. Ciò con evidenti ricadute sulla determinazione dell'imposta evasa dal contribuente, la quale, nel caso di esterovestizione, ben potrebbe superare la soglia di punibilità previste dall'art. 5, ora fissata in euro 50.000 per ogni singolo tributo evaso.

¹⁸ La disposizione impone di valutare i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti

DIRITTO SANZIONATORIO TRIBUTARIO

9 del T.U.I.R.). Salvo rimandare ad altra sede la trattazione della (assai controversa) questione sulla rilevanza penale del *transfer pricing*, piace solamente osservare che il precetto normativo, anche in questo caso, nasce come reazione a fenomeni, sorti nell'ambito di imprese a rilevanza internazionale, di manipolazione dei prezzi di trasferimento di beni e servizi al fine di "aggiustare" la pressione fiscale, localizzando i ricavi in Paesi a bassa fiscalità e, viceversa, accentrare la maggioranza dei costi in Paesi a elevata fiscalità¹⁹.

In proposito, può tuttavia brevemente osservarsi che il vigente testo dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 fa salve da ogni contestazione penale le componenti di reddito, siano esse negative o positive, purché esistenti *in rerum natura*, iscritte in bilancio e dichiarate ad un valore diverso da quello ritenuto congruo dall'A.F.²⁰. Se, prima dell'entrata in vigore D.Lgs. n. 158/2015, la lettura estensiva dell'art. 4 cit. e la riconducibilità del fenomeno nel suo ambito di applicazione poggiavano sulla nozione di elementi passivi "fittizi", potendosi la nozione di elementi fittizi concretare in una opinabile valutazione del bene o del servizio scambiato, le modifiche apportate alla disposizione in commento e l'accento posto sul concetto di "esistenza" delle componenti

operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito.

¹⁹ Nota è la *querelle* se la normativa che regola il fenomeno del *transfer pricing* abbia in prevalenza natura antielusiva, valorizzando la componente del volontario "aggiustamento" del prezzo delle transazioni infragruppo, lecite e reali, al fine di beneficiare dell'assetto fiscalmente più vantaggioso, sfruttando le oggettive differenze di aliquote dei diversi Paesi di residenza delle entità del gruppo; o se, invece, si qualifichi come una vera e propria evasione, in ragione della aperta violazione dell'art. 110, comma 7, e del disposto che impone di valutare al valore normale le transazioni infragruppo (art. 9, comma 3, T.U.I.R.). Proprio a seguito dell'introduzione dell'art. 10-bis nella Legge n. 212/2000 in tema di abuso del diritto, la questione ha ripreso vigore, in considerazione del fatto che la disposizione citata prevede al comma 12 che "in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie", prevedendo dunque la residualità delle condotte abusive che possono esistere solo nei casi in cui non vi siano aperte violazioni di disposizioni tributarie di contenuto precettivo. In questo contesto, la violazione dell'art. 110, comma 7, è stata nuovamente letta come evasione e come tale, capace di dare vita a fattispecie di reati.

²⁰ Diverso il caso dell'elemento attivo di cui non vi sia traccia in contabilità né in altra documentazione rilevante. In altri termini, il minor imponente sfuggito ad imposizione concernerebbe un flusso di transazioni che, ancorché esistenti *in rerum natura*, non sono valorizzate infragruppo e che, proprio per tale fatto, non vengono in evidenza nella contabilità o in altra documentazione fiscale; in ipotesi, la contestazione di mancata rilevazione di alcuni servizi c.d. ad utilità indiretta, laddove una specifica funzione svolta dalla società residente possa spiegare autonoma utilità anche a favore di altre società del gruppo non residenti, senza che ciò implichi una diretta remunerazione della medesima. Per il soggetto italiano si tratterebbe di un ricavo sottratto a imposizione, in concreto perseguibile, considerato anche il recente ed ulteriore abbassamento delle soglie di punibilità (ad opera dell'art. 39, comma 1, lett. d, conv. in Legge n. 157/2019).

negative di reddito indicate in dichiarazione (al pari del richiamo, già presente nella norma, al concetto di “effettività” degli elementi attivi imponibili) conducono ad escludere dal perimetro di applicazione dell’art. 4 cit. tutte quelle condotte che non comportano l’occultamento di materia imponibile esistente in natura. La “depenalizzazione” del *transfer pricing* costituisce dunque un primo esempio di come una chiara descrizione della condotta penalmente rilevante (nella specie, dell’art. 4 cit.) sia intervenuta per meglio circoscrivere i confini del mendacio dichiarativo.

In tutti gli altri casi sopra illustrati, come si è anticipato all’inizio della trattazione, il precetto rivolto al contribuente è nato dalla concreta osservazione dei fenomeni elusivi e come “diretta” reazione al loro perpetrarsi. Occorre, dunque, analizzare la singola disposizione al cospetto delle condotte descritte nelle fattispecie incriminatrici per stabilire se le concrete modalità di violazione del precetto normativo integrino o meno un fatto penalmente perseguibile.

6. Conclusioni - Allo stato, nonostante la ferma volontà del legislatore, continua a non essere sempre agevole distinguere l’operazione abusiva da quella di evasione, nell’ottica della residualità: tuttavia, il criterio guida consiste proprio nell’individuazione di ciò che è reale rispetto a ciò che non lo è.

La magmatica situazione descritta, anche dopo l’introduzione dell’art. 10-*bis*, conferma dunque che l’abuso di diritto in ambito tributario resta una nozione “di confine”, stigmatizzata in una norma di chiusura con funzione residuale che, come tale, si applica solo laddove non sia possibile contestare al contribuente alcuna forma di evasione prevista dall’ordinamento.

Non v’è chi non veda, tuttavia, come la giurisprudenza abbia talvolta spostato, in via interpretativa, lo “spartiacque” tra abuso del diritto ed evasione, nel senso di ricomprendere nell’alveo del penalmente rilevante anche condotte dei contribuenti che, a ben vedere, ridondavano in condotte elusive. Tale fenomeno è ben comprensibile, laddove venga in rilievo quella dimensione “soggettiva” dell’abuso, invero innata nell’istituto, che ne enfatizza l’intenzionalità dell’azione al punto tale da far predominare la valutazione etica delle azioni sui fatti, così come accaduti²¹.

L’esigenza va tuttavia nel senso opposto, cioè di oggettivizzare il più possibile la condotta abusiva²², escludendo qualsiasi rilevanza dell’intento e guardando all’operazione nel suo complesso. Sarebbe dunque opportuno - al fine di garantire agli operatori la certezza del diritto tanto auspicata e faticosamente perseguita dalle riforme susseguitesi

²¹ Cfr. Frasoni, “Spunti in tema di abuso del diritto e ‘intenzionalità’ dell’azione”, in *Rass. trib.*, n. 3/2014, pag. 403 ss.

²² Cfr. Vacca, “L’abuso e la certezza del diritto”, in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 1127.

DIRITTO SANZIONATORIO TRIBUTARIO

negli ultimi decenni - definire normativamente la linea di confine tra i due concetti esaminati (elusione/abuso ed evasione/fraudolenza), ad esempio qualificando le condotte elusive previste in norme *ad hoc*, come norme la cui violazione può ridondare in condotte penalmente rilevanti, identificando chiaramente nel precetto la condotta integrante la fattispecie di reato.

CHIARA TODINI