



CIRCOLARE N. 13/IR DEL 6 FEBBRAIO 2010

**L'ABUSO DEL DIRITTO QUALE PRINCIPIO ANTIELUSIONE
TRA ORDINAMENTO NAZIONALE E ORDINAMENTO COMUNITARIO**

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Cenni sul principio comunitario di abuso del diritto. – 3. Evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte in tema di abuso del diritto. – 4. Osservazioni critiche sul presunto radicamento costituzionale della clausola generale antiabuso e possibili rapporti con le norme antielusive espresse. – 5. Abuso e applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie. – 6. Abuso e fattispecie incriminatrici. – 7. Conclusioni.



1. Premessa

Come può evincersi dalla radice etimologica del termine (*ab-uti*) con l'espressione "abuso del diritto" si suole nel diritto comune indicare un limite esterno all'esercizio, potenzialmente pieno ed assoluto, di un diritto soggettivo (*facultas agendi*) per il fatto di porsi in contrasto con gli scopi etici e sociali per cui il diritto stesso è riconosciuto e protetto dall'ordinamento giuridico positivo.

Nel nostro codice civile non esiste una norma che sanziona in via generale l'abuso del diritto. La cultura giudica degli anni '30 del secolo scorso riteneva, infatti, che l'abuso più che una nozione giuridica, fosse un concetto di natura etico-sociale, con la conseguenza che colui che ne "abusava" veniva considerato meritevole di biasimo, ma non di sanzione giuridica.

Un tale contesto culturale, unitamente a ragioni di salvaguardia del principio di certezza del diritto, atteso l'enorme potere che una clausola generale come quella dell'abuso avrebbe attribuito al giudice, impedì che venisse trasfusa nella stesura definitiva del codice civile italiano del 1942 quella norma del progetto preliminare (art. 7) che affermava, in termini generali, che *"nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo è stato riconosciuto"*¹.

La scelta del legislatore del '42 è stata, quindi, quella di preferire ad una norma di carattere generale norme specifiche che consentissero di sanzionare l'abuso in relazione innanzitutto al comparto dei diritti reali (art. 833 c.c.)², per estendersi poi all'area dei diritti di credito individuandone il fondamento normativo negli artt. 1175 e 1375 c.c., con la conseguenza di poter attivare forme di tutela non più limitate a quei comportamenti che frustrano lo scopo per il quale il diritto viene protetto, ma anche a quei comportamenti che risultano contrari ai doveri (contrattuali) di correttezza e buona fede con conseguente ampliamento dei mezzi di tutela estesi sino a ricomprendere quelli tipici dell'inadempimento contrattuale^{3 4}.

¹ In tal modo la scelta operata dal legislatore italiano era diversa da quella di altri ordinamenti, in particolare quello tedesco e svizzero, contenenti entrambi una norma espressa repressiva dell'abuso del diritto. Il modello tedesco reca, infatti, la regola, frutto della generalizzazione del divieto degli atti di emulazione, secondo la quale *"l'esercizio del diritto è inammissibile se può avere il solo scopo di provocare danno ad altri"*; l'art. 2 del codice civile svizzero ha adottato, invece, la più ampia formulazione secondo la quale *"il manifesto abuso del proprio diritto non è protetto dalla legge"*.

² Per lungo tempo, in dottrina e in giurisprudenza, si è discusso di abuso del diritto con riguardo pressoché esclusivo al campo dei diritti reali, coniando la definizione classica di abuso, secondo la quale questo ricorre *"ogniqualevolta un diritto attribuito dalla legge venga utilizzato dal suo titolare in modo non conforme alla funzione economico-sociale per la quale lo stesso è protetto dall'ordinamento positivo"* (*ex multis*, Cass., 15 novembre 1960, n. 3040). Di questa tendenza ricostruttiva il parametro normativo di riferimento è stato prevalentemente l'art. 833 c.c. e la sanzione comminata per l'accertato abuso è stata limitata al riconoscimento della responsabilità extracontrattuale ex art. 2043 c.c.

³ Così da ultimo Cass., SS.UU., 15 novembre 2007, n. 23726 in cui è stata ritenuta contraria alla regola generale di correttezza e di buona fede (dunque abusiva) la condotta di un creditore il quale, frazionando un credito unitario e parcellizzando processualmente la relativa pretesa, abbia aggravato la posizione del debitore senza alcuna utilità degna di essere apprezzata e tutelata.

⁴ Oltre alle disposizioni di maggiore ampiezza citate nel testo e considerate valide per intere categorie di diritti (diritti reali e diritti di credito), nel codice civile può rinvenirsi l'espressa indicazione di specifiche fattispecie abusive (art. 330 relativo all'abuso della potestà genitoriale; art. 1015 relativo all'abuso del diritto di usufrutto; art. 2793 relativo all'abuso del bene da parte del creditore pignoratizio), nonché disposizioni sanzionatrici di alcune tipologie di atti (art. 1059, comma 2 che impone al



Diversamente in materia tributaria l'esigenza di contrastare i numerosi comportamenti volontari posti in essere al fine di conseguire un risparmio di imposta ha portato la dottrina e la giurisprudenza a cercare soluzioni in via interpretativa individuandole negli strumenti previsti dal codice civile per le ipotesi di abuso degli strumenti negoziali e della legge. Nell'ampia casistica dei citati comportamenti, le fattispecie cui più frequentemente si è fatto ricorso sono state quelle della simulazione (in particolare ai fini dell'imposta di registro)⁵, del negozio indiretto (con riferimento ad una ristrettissima casistica, prevalentemente collegata a trasferimenti di ricchezza)⁶ e della frode alla legge⁷.

L'attuale ricorso da parte dei giudici di legittimità alla figura dell'abuso del diritto in funzione antielusiva (tributaria) è dunque un fatto nuovo nell'esperienza giuridica italiana che fa proprie le esperienze di oltreconfine quali, *in primis*, quella tedesca⁸ e più di recente quella comunitaria nella quale i principi dettati dalla Corte di giustizia, almeno nell'interpretazione fattane dalla Corte di cassazione, costituiscono il nuovo modello da seguire al fine di fronteggiare il problema dell'elusione fiscale sia sul piano comunitario, che sul piano interno.

comproprietario che ha concesso una servitù di non impedire l'esercizio di tale diritto; art. 1993, comma 2 in tema di eccezioni opponibili dal debitore cui vanno aggiunti gli artt. 21 e 65 l. camb. e 25 e 57 l. ass. in materia di titoli di credito).

⁵ La simulazione è sembrato un utile strumento per contrastare l'elusione per via della creazione di una differente apparenza finalizzata alla sottrazione di materia imponibile e perché attraverso la relativa azione l'amministrazione può, se danneggiata da tale comportamento, far valere la realtà sottostante al negozio simulato (recuperando così materia imponibile a tassazione). La dottrina non ha mancato di rilevare le differenze strutturali tra i due fenomeni, primo tra tutti quello della volontà che nella simulazione vede contrapposti un accordo effettivo e uno apparente, mentre nell'elusione i comportamenti che aggirano la norma impositiva sono realmente voluti (questa circostanza rende la simulazione più affine allo schema dell'evasione piuttosto che a quello elusivo, così Hensel, *Diritto tributario*, Milano, 1956, 149 ss.; E. Blumenstein, *Il sistema di diritto delle imposte*, Milano, 1954, 27 ss.; D. Jarach, *Il fatto imponibile (teoria generale del diritto tributario sostanziale)*, Padova, 1981, 73 ss.).

⁶ Il negozio indiretto non è una figura negoziale tipica, ma una figura sviluppata dalla dottrina civilistica italiana per descrivere il procedimento negoziale attraverso il quale le parti possono realizzare uno scopo diverso dalla funzione tipica perseguita da ciascuno dei singoli negozi realizzati. Attraverso il negozio indiretto si ottiene, dunque, un effetto giuridico che pur non essendo connaturato agli schemi adottati è tuttavia da questi ultimi consentito e protetto (così Cass., 9 maggio 1979, n. 2658). L'enorme discrezionalità che avrebbe accompagnato l'interprete nell'opera di integrazione e riqualificazione del negozio complessivo posto in essere ha determinato l'abbandono di questa figura negoziale in termini di rimedio antielusivo. Cfr. sul tema L. Biamonti, *Negozio simulato e negozio indiretto nel diritto tributario*, in *Dir. part. trib.*, 1970, II, 460 ss.; D. Jarach, *I contratti a gradini d'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, II, 665.

⁷ Circa l'applicazione in chiave antielusiva dell'art. 1344 c.c. la dottrina tributaria ha espresso un orientamento non uniforme, manifestando al riguardo sia un deciso diniego, sia, invece, ammettendone l'applicabilità quale principio generale suscettibile di applicazione in tutti i settori dell'ordinamento e dunque anche in campo tributario. Ha fatto da ultimo ricorso all'art. 1344 c.c., cioè alla nullità del contratto stipulato dal contribuente per frode alla legge tributaria la Suprema Corte nella sent. 26 ottobre 2005, n. 20816.

⁸ Cfr. par. 5 della *Reichsabgabenordnung* (legge organica sui tributi) del 1919 e il successivo par. 42 della *Abgabenordnung* (legge di gestione delle imposte) del 1977 in cui, come accaduto anche nell'esperienza civilistica italiana, la figura dell'abuso nel diritto tributario tedesco si è spogliata degli elementi dell'antisocialità del danno per porsi come limite all'autonomia negoziale nella minimizzazione del carico fiscale.



2. Cenni sul principio comunitario di abuso del diritto

L'abuso del diritto è un principio che, pur essendo richiamato in alcune disposizioni contenute nelle Direttive comunitarie [art. 11, n. 1, lett. a), Direttiva n. 90/434/CEE (riorganizzazioni societarie); art. 1, par. 2, Direttiva n. 90/435/CEE (madre figlia); art. 5, Direttiva n. 2003/49/CE (tassazione interessi e *royalties*)], è in realtà un principio generale immanente nell'ordinamento comunitario attinente la sua corretta interpretazione ed applicazione⁹, principio via via delineato e delimitato nei suoi contenuti nella casistica giurisprudenziale della Corte di giustizia.

Il principio dell'abuso del diritto comunitario ha, infatti, uno spettro di applicazione molto ampio in quanto è notevolmente estesa la nozione datane dalla Corte, la quale ha costantemente affermato che *“i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto comunitario”*. L'applicazione di queste ultime non può infatti spingersi fino a ricomprendere *“pratiche abusive, ossia operazioni o concatenazione di operazioni commerciali anormali effettuate non nell'ambito di ordinarie transazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario”*¹⁰.

Al principio la Corte ha fatto ricorso per contrastare prevalentemente due diverse forme di pratiche abusive: da un lato quella rappresentata dallo sfruttamento della norma comunitaria al fine di sottrarsi alle norme interne dello Stato membro¹¹, dall'altra quella rappresentata dal diretto aggiramento delle norme del Trattato al fine di ottenere vantaggi (sovvenzioni, regimi agevolativi, contributi, ecc.) estranei alle finalità perseguite dalla normativa comunitaria¹².

Ma oltre al contrasto delle pratiche abusive descritte, la Corte di giustizia ha avuto modo di esprimersi anche sulla legittimità delle norme antiabuso previste dai singoli Stati membri ed applicate dalle amministrazioni interne al fine di limitare l'esercizio dei diritti previsti dalle disposizioni dei Trattati ove abusivamente esercitati¹³.

Le diverse modalità di ricorso a questo principio riflettono l'ampia gamma di situazioni in cui lo stesso è stato applicato. Innanzitutto quello delle libertà fondamentali, in cui la Corte ha affermato che il raggiramento della normativa di uno Stato membro mediante l'esercizio di tali libertà è inammissibile¹⁴, ma lo stesso è stato

⁹ Così CGCE, sentenza 14 febbraio 2000, C-110/99, *Emsland-Starke*.

¹⁰ La Corte ha più volte offerto tale definizione nelle sentenze 11 dicembre 1977, C-125/76, *Cremer*; 3 marzo 1993, C-8/92, *General Milk Products*; 2 maggio 1996, C-206/94, *Palletta*; 12 maggio 1998, C-367/96, *Kefalas*; 9 febbraio 1999, C-212/97, *Centros*; 30 settembre 2003, C-167/01, *Diamantis*; 3 marzo 2005, C-32/03, *Fini H*; 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*; 6 aprile 2006, C-56/04, *Agip Petroli*; 12 settembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*; 7 giugno 2007, C-178/05, *Commissione/Repubblica ellenica*; 28 giugno 2007, C-79/06, *Planzer*; 5 luglio 2007, C-321/05, *Kofoed*.

¹¹ Così, ad esempio, le sentenze 3 dicembre 1974, C-33/74, *Van Binsbergen*; 5 ottobre 1994, C-23/93, *TV10*.

¹² Così, ad esempio, le sentenze 3 marzo 1993, C-8/92, *General Milk Products* e 12 maggio 1998, C-367/96, *Kefalas*.

¹³ Così le sentenze 9 marzo 1999, C-212/97, *Centros* e 13 marzo 2007, C-524/04, *Thin Cap*.

¹⁴ CGCE, 5 ottobre 1994, C-23/93, *TV10* sulla libera prestazione di servizi; 21 giugno 1988, C-39/86, *Lair* sulla libera circolazione dei lavoratori; 10 gennaio 1985, C-229/83, *Leclerc* sulla libera circolazione delle merci; 7 febbraio 1979, C-115/78, *Knors* sulla libertà di circolazione delle persone e la libertà di stabilimento in cui la Corte ha espressamente riconosciuto *“l'interesse legittimo che uno Stato membro può avere ad impedire che, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, alcuni dei suoi cittadini tentino di sottrarsi all'impero delle leggi nazionali”*.



riaffermato anche in altri settori quale quello della sicurezza sociale¹⁵, della politica agricola comune¹⁶, del diritto societario¹⁷, della libertà di stabilimento¹⁸.

Tuttavia l'ambito operativo che rappresenta l'espressione più avanzata del principio di abuso, con valenza generale applicabile anche ad altri settori giuridici, è sicuramente quello tributario, in cui la Corte¹⁹ si è data cura di individuare anche gli elementi che devono ricorrere perché un'operazione possa esser definita "abusiva" ai fini fiscali.

In ambito IVA, perché possa parlarsi di comportamento abusivo – sanzionato dal giudice nazionale (par. 76) con l'indetraibilità dell'IVA assolta in corrispondenza di tali comportamenti²⁰ – le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta Direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, "*procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni* (par. 74). *Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale*" (par. 75).

La valutazione del carattere abusivo dell'operazione presuppone dunque la ricorrenza dei due requisiti dello sviamento della normativa comunitaria rispetto alle sue finalità (elemento oggettivo) nonostante la formale osservanza delle disposizioni interessate e del perseguimento dello scopo "essenziale" del risparmio d'imposta (elemento soggettivo) il cui "*ottenimento costituisce lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta nonostante*

¹⁵ Settore in cui è stato affermato che non possono trarsi benefici da abusi o frodi, così CGCE, 2 maggio 1996, C-206/94, *Palletta*.

¹⁶ Nella sentenza *Cremer* (11 ottobre 1977, C-125/76), la Corte ha affermato che l'applicazione della legislazione relativa alle restituzioni all'esportazioni "non può in nessun caso estendersi fino a farvi rientrare pratiche abusive di operatori economici".

¹⁷ Nelle sentenze *Kefalas* (12 maggio 1998, C-367/96) e *Diamantis* (3 marzo 2005, C-32/03) la Corte ha affermato che un azionista non deve invocare il diritto comunitario allo scopo di ottenere vantaggi illeciti e palesemente estranei all'obiettivo della disposizione considerata.

¹⁸ Nella sentenza 9 marzo 1999, C-212/97, *Centros*, la Corte ha affermato che uno Stato membro ha diritto di adottare misure volte ad impedire che, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, taluni suoi cittadini tentino di sottrarsi all'impero delle leggi nazionali, e che comunque gli interessati non possono in ogni caso avvalersi abusivamente e fraudolentemente del diritto comunitario.

¹⁹ Anche se esistono precedenti in materia di dazi doganali, la definizione di abuso del diritto fiscale è contenuta in un tritico di sentenze della Corte di giustizia, tutte del 21 febbraio 2006, di cui la più nota è la sentenza *Halifax* (C-255/02), meno note le sentenze C-223/03, *University of Huddersfield* e C-419/02, *Bupa Hospitals*. Per la disamina di tali sentenze, cfr. tra gli altri, M. Basilavecchia, *Norma antielusione e "relatività" delle operazioni imponibili*, in *Corr. trib.*, 2006, 377; M. Poggioli, *La Corte di giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia di IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, III, 122; L. Salvini, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2006, 3097; A. Lovisolo, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 49; A.M. Rhode, *L'abuso del diritto nell'IVA ed i principi di proporzionalità, neutralità e di certezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, 93 ss.

²⁰ Sulla base del principio di certezza del diritto, la Corte di giustizia (C-255/02 *Halifax*), dopo aver affermato che le operazioni implicate in un comportamento abusivo devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato, ha ribadito che un comportamento abusivo può dar vita solo ad un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte (in tal senso anche Circ., 13 novembre 2007, n. 67/E), ma mai all'irrogazione di sanzioni, "*per le quali sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco*" (par. 93). Per l'inapplicabilità delle sanzioni ai comportamenti qualificati come abusivi, cfr. le riflessioni svolte nel successivo par. 5.



l'eventuale ricorrenza di ulteriori obiettivi economici ispirati, ad esempio, da considerazioni di marketing, di organizzazione, di garanzia"²¹.

Ma se in ambito IVA, materia oggetto di politica fiscale comune a livello europeo, la Corte ha confermato l'abuso quale espressione di un principio comunitario²², la stessa ne ha tuttavia circoscritto l'applicazione al solo ambito delle imposte armonizzate (IVA, accise e imposte doganali²³), confermando per il settore delle imposte dirette un atteggiamento di *self-restraint*, ovvero di volontaria mancata presa di posizione sul tema²⁴ evitando accuratamente di offrire una qualsiasi definizione di cosa debba intendersi per "comportamento abusivo" in questo comparto.

Pertanto, in assenza di una esplicita trasposizione nell'ordinamento di uno Stato membro della clausola antielusiva prevista da una direttiva comunitaria (nel caso *Kofoed* si trattava della direttiva n. 90/434/CEE), la Corte ha negato che gli Stati membri possano reprimere una condotta valutabile come elusiva facendo applicazione diretta del principio generale dell'abuso del diritto comunitario senza passare per il tramite di una norma interna, *"pena il rischio di frustrare, facendo applicazione di un principio generale meno chiaro e preciso, l'obiettivo di armonizzazione della Direttiva n. 90/434 e di minare la certezza del diritto da quest'ultima perseguita in materia di ristrutturazione delle società di capitali"*.

²¹ Essenzialità e non esclusività dello scopo del vantaggio fiscale, come ribadito più di recente sempre in materia di IVA dalla CGCE, 21 febbraio 2008, C-425/06, *Part Service*. Secondo la dottrina tale conclusione non costituirebbe un allargamento del principio di abuso del diritto, ma importerebbe solo una diversa distribuzione dell'onere della prova. In tale ottica, sull'ufficio graverà l'onere di dimostrare la preminenza delle ragioni fiscali e l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica (a tal fine la Corte ha individuato una serie di indicatori utili alla formulazione del giudizio di abusività di un'operazione) sulle ulteriori e reali ragioni economiche. La sentenza è stata commentata da G. Zizzo, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 2008, 869; M. Poggioli, *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forma di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 252; C. Attardi, *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 627; V. Liprino, *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di giustizia: il caso Part Service*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, spec. 125 ss.

²² Principio che consente di superare anche l'efficacia di giudicato esterno (reso in altra causa senza tener conto del divieto di abuso) in una controversia IVA ancora *sub iudice* relativa a diversa annualità ogniqualvolta l'applicazione dell'art. 2909 c.c. rischi di compromettere l'effettività del diritto comunitario e la piena attuazione del principio della lotta all'abuso del diritto, principio elaborato dalla Corte di giustizia quale strumento diretto a garantire la piena applicazione del regime comunitario dell'IVA. Così CGCE, 3 settembre 2009, C-2/08, *Fallimento Olimpclub srl*.

²³ In materia di dazi doganali, da ultimo Cass., 15 settembre 2009, n. 19827 in cui la Corte ha qualificato come abusive una serie di operazioni doganali poste in essere al solo fine di eludere i contingentamenti e le restrizioni sull'importazione di una determinata merce.

²⁴ Così CGCE, 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes* (in tema di compatibilità tra normativa nazionale antiabuso e libertà fondamentali comunitarie) e 5 luglio 2007, causa C-321/05, *H. Kofoed* (in tema di diretta applicabilità nel diritto interno di uno Stato membro del principio comunitario antiabuso (di cui l'art. 11, comma 1 lett. a) della Direttiva n. 434 è espressione) in assenza di un qualsiasi atto normativo di trasposizione). In tema, P. Pistone, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, in *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, Milano, 2009, 281 ss.



La strada indicata dalla Corte alle amministrazioni nazionali nel comparto delle imposte dirette è dunque quella di non far applicazione diretta del principio comunitario antiabuso, ma di lasciare al giudice del rinvio di verificare se nel diritto interno la norma comunitaria sia stata trasfusa²⁵, ovvero se esista una disposizione o un principio interno volto a reprimere in generale gli abusi, o comunque “le frodi e le evasioni”, ovviamente disposizioni tutte da interpretare alla luce della stessa normativa comunitaria asseritamente abusata e degli obiettivi comuni dalla stessa perseguiti^{26 27}.

E' dunque soltanto in tema di imposizione sul valore aggiunto che la Corte europea ha affermato l'esistenza e l'immediata applicabilità del canone interpretativo del divieto comunitario di abuso, in quanto canone volto ad impedire l'applicazione e l'interpretazione abusiva in materie disciplinate dal diritto comunitario e non anche in quelle di competenza totalmente o parzialmente nazionale.

In questo comparto, così come le norme impositive hanno origine (quasi esclusivamente)²⁸ interna, allo stesso modo anche il divieto di abuso delle stesse non potrà che avere la medesima origine, pena la violazione non solo dell'art. 11, ma anche come vedremo dello stesso art. 23 della nostra carta costituzionale²⁹.

²⁵ D'altra parte per giurisprudenza costante della Corte di giustizia uno Stato membro non può far valere contro un singolo una disposizione di una Direttiva che esso stesso non ha trasposto, “*in quanto una Direttiva non può di per sé creare obblighi a carico di un singolo e non può quindi essere fatta valere in quanto tale nei suoi confronti*”, così CGCE, 5 luglio 2007, C-321/05, *Hans Marcus Kofoed*. L'effetto verticale delle Direttive è pertanto esclusivamente a beneficio del soggetto che le invoca nei confronti dello Stato membro inadempiente e non viceversa.

²⁶ Questo è il tema affrontato nella sentenza *Cadbury Schweppes* in cui la Corte è stata chiamata a valutare la compatibilità tra la normativa interna antiabuso del tipo *controlled foreign company* (CFC), così come applicata nel Regno Unito, e le libertà fondamentali comunitarie di cui il principio della libertà di stabilimento è espressione (artt. 43 e 48 CE). In questo caso la Corte ha concluso nel senso che la normativa nazionale antiabuso restrittiva della libertà di stabilimento non fosse in contrasto con l'ordinamento comunitario in quanto rispettosa del principio comunitario di proporzionalità (nel caso di specie la misura è stata ammessa in quanto volta a reprimere le costruzioni (insediamenti) di puro artificio, prive di effettività economica, e finalizzate a sottrarre l'impresa alla legislazione dello Stato membro interessato) (par. 65-68). Ovviamente la società residente dovrà essere posta in condizione di produrre elementi relativi all'effettività dell'insediamento della società estera e delle sue attività (in particolare riguardo alla presenza fisica in termini di locali, personale, attrezzature) (par. 70). Nello stesso senso anche la sentenza *Thin Cap* (C-524/04), avente ad oggetto il regime di capitalizzazione sottile inglese, nella quale la Corte ha affermato che una normativa nazionale antiabuso che presenta il carattere di colpire fattispecie in cui è rilevante la “transazione” non è in contrasto con l'ordinamento comunitario (ed in particolare con il principio di proporzionalità) alla condizione che non trovi applicazione tutte le volte in cui le transazioni stesse sono state concluse alle condizioni di mercato (ossia in condizioni di piena concorrenza, ovvero per importi o tassi di interesse di mercato).

²⁷ Di conseguenza non è in contrasto con l'ordinamento comunitario il fatto che i giudici nazionali applichino una norma interna per valutare se un diritto derivante da una disposizione comunitaria sia esercitato in maniera abusiva. Così CGCE, 2 maggio 1996, causa C-206/94, *Paletta* (par. 24).

²⁸ Ad esempio quando si tratta di disciplinare situazioni di carattere transnazionale (operazioni straordinarie, doppia imposizione, tassazione dei dividendi, libera circolazione di capitali e di persone).

²⁹ In materia di imposte dirette non vi è stata limitazione di sovranità ai sensi dell'art. 11 cost., spettando il potere di legiferare in tale settore ai singoli Stati. Le disposizioni del Capo 2, Titolo VI del Trattato CE relativo alle “*Disposizioni fiscali*” non includono tra le competenze proprie del Consiglio le imposte dirette, ma soltanto quelle indirette. Il Consiglio può dunque deliberare in materia di imposte dirette soltanto nei limiti stabiliti dall'art. 94 del Trattato CE, e cioè adottando all'unanimità



3. Evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte in tema di abuso del diritto

Passando alla giurisprudenza domestica, il recente ricorso alla figura dell'abuso del diritto in funzione antielusiva anche in materia di imposte dirette è un fatto nuovo per i giudici di legittimità in quanto per lungo tempo l'indirizzo prevalente della Suprema Corte era stato quello di negare la contestabilità *tout court* dell'abuso di diritto, ossia quello secondo il quale l'utilizzo di norme fiscali con modalità conformi al loro dettato nella forma, ma dirette ad ottenere risparmi fiscali indebiti nella sostanza, poteva determinare il disconoscimento o la riqualificazione fiscale degli atti, fatti e negozi posti in essere dal contribuente solo nel caso di una espressa previsione normativa in tal senso.

Sono esempio di tale indirizzo le sentenze emanate dalla Corte tra il 2000 e il 2002³⁰ nelle quali può leggersi come la prassi del c.d. *dividend washing*³¹, non potendo esser considerata un'ipotesi di interposizione soggettiva o di simulazione era lecita in assenza di una norma *ad hoc*, in quanto l'autonomia contrattuale e la libertà di scelta del contribuente "possono essere limitate solo da specifiche disposizioni di legge, per cui, in difetto, si rimane nell'ambito della mera lacuna della disciplina tributaria".

Posta successivamente dinanzi all'ennesima operazione di *dividend washing*, realizzata sempre ante 1992³², la Corte muta indirizzo ed inizia a contrastare la prassi di far ricorso a contratti di usufrutto³³ o di vendita di azioni mediante il ricorso agli strumenti previsti dal codice civile per le ipotesi di abuso degli strumenti negoziali e della legge e a considerare le relative pattuizioni affette da nullità per difetto di causa, in quanto negozi posti in essere al solo fine di ottenere un risparmio d'imposta senza conseguire alcun vantaggio economico.

In tal senso le sentenze del 2005 che dichiarano la nullità dei contratti³⁴ per carenza o difetto di causa³⁵ o perché compiuti in frode alla legge, ivi compresa quella fiscale³⁶.

direttive (quindi atti non direttamente efficaci nell'ordinamento degli Stati membri) volte "al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune".

³⁰ Cass., 3 aprile 2000, n. 3979; Cass., 7 marzo 2002, n. 3345 ma anche Cass., 3 settembre 2001, n. 11351 che, a differenza delle prime due pronunce non ha ad oggetto ipotesi di *dividend washing*, ma una fattispecie inclusa nell'ambito oggettivo di applicazione della norma antielusiva di cui all'art. 10 L. n. 408/90. Nella motivazione della sentenza viene affermata l'inapplicabilità della disposizione di cui all'art. 10 nel caso di specie per l'impossibilità di applicare retroattivamente la norma antielusiva (con ciò implicitamente confermando che, fino all'entrata in vigore della norma, mancava il presupposto normativo per procedere ad una contestazione di matrice antielusiva).

³¹ Si tratta di una operazione di acquisto e retrocessione di titoli azionari a cavallo dello stacco della cedola.

³² La disposizione antielusiva è stata introdotta solo con l'art. 7-bis D.L. 9 settembre 1992, n. 372, conv. con mod. dalla L. 5 novembre 1992, n. 429 che ha aggiunto il comma 6-bis all'art. 14 TUIR..

³³ Si tratta delle operazioni di *dividend stripping* contratto tipico di usufrutto di azioni disciplinato dall'art. 2352 c.c.

³⁴ E conseguentemente la non spettanza del credito di imposta, delle minusvalenze e degli ammortamenti.

³⁵ Cass., 21 ottobre 2005, n. 20398 e Cass., 14 novembre 2005, n. 22932.

³⁶ Cass., 26 ottobre 2005, n. 20816 secondo cui l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dai contribuenti, ivi compresa la loro nullità per frode alla legge tributaria (art. 1344 c.c.), fornendo la relativa prova con ogni mezzo, anche mediante presunzioni. Nello stesso senso più di recente anche Cass., 26 giugno 2009, n. 15029.



Investita nuovamente della questione nel 2006, la Corte, resasi conto degli effetti abnormi che la declaratoria di nullità poteva comportare sulla stabilità delle transazioni commerciali, abbandona gli schemi argomentativi incentrati sulla nullità civilistica, ed inizia a far diretta applicazione del principio di abuso del diritto³⁷ a tutte le tipologie di entrate tributarie, così come coevamente elaborato dalla Corte di giustizia³⁸.

In quanto principio di matrice comunitaria, la cui applicazione importa l'inefficacia nei confronti dell'amministrazione finanziaria dei comportamenti che costituiscono "abuso di diritto", ossia di tutte quelle operazioni che possano reputarsi caratterizzate essenzialmente dall'obiettivo di conseguire un qualsivoglia vantaggio fiscale³⁹, quest'ultimo – afferma la Corte in quattro coeve sentenze tutte del 2008 – si presterebbe ad avere ingresso in qualsiasi momento nel contenzioso instaurato tra ufficio e contribuente, anche se il comportamento abusivo non sia mai stato fatto oggetto di contestazione né in primo, né in secondo grado⁴⁰, ed anche nel caso in cui le fattispecie sottoposte all'esame del giudice fossero normativamente lecite nel momento in cui furono poste in essere⁴¹.

Alla debolezza della soluzione accolta – dovuta principalmente al fatto di far applicazione del principio antiabuso non in fattispecie riguardanti l'aggiramento di disposizioni comunitarie ma in ipotesi di strumentalizzazione di disposizioni di matrice esclusivamente interna⁴² – hanno posto immediato rimedio le

³⁷ Cass., 5 maggio 2006, n. 10353, in cui la Corte applica il principio di divieto di abuso al solo settore IVA, nella successiva Cass., 29 settembre 2006, n. 21221 ne estende l'applicazione anche al comparto delle imposte dirette, in quanto anche se questa materia è attribuita alla competenza degli Stati membri "questi ultimi devono esercitare tale competenza nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE". Nello stesso senso anche la successiva Cass., 13 ottobre 2006, n. 22023 in cui si afferma che "i rapporti tra la legge e le singole norme antielusive è ribaltato, nel senso che queste ultime vengono oramai invocate non più come eccezione, ma come sintomo dell'esistenza di un divieto generalizzato di abuso del diritto".

³⁸ Si fa riferimento sempre alla sentenza *Halifax* – che la stessa Suprema Corte equipara ad un vero e proprio *leading case* – ma degli elementi costitutivi dell'abuso fissati nella stessa sentenza difettava nel caso di specie l'accertamento di quello *oggettivo*, ossia la verifica che, nonostante la formale osservanza delle disposizioni interessate, le operazioni poste in essere portavano ad un vantaggio fiscale contrario alle finalità perseguite dalle stesse disposizioni aggirate.

³⁹ Con la conseguenza che incombe sul contribuente l'onere di fornire la prova "dell'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente teorico", così Cass., 4 aprile 2008, n. 8772. Tale affermazione è stata in parte corretta nella successiva sentenza (Cass., 17 ottobre 2008, n. 25374) in cui la Corte ha precisato che l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica grava sull'amministrazione, "la quale non potrà limitarsi ad una mera e generica affermazione ma dovrà precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione in questione priva di reale contenuto economico diverso dal mero risparmio d'imposta".

⁴⁰ Cass., 17 ottobre 2008, n. 25374 in cui la Corte afferma che il rango comunitario del principio dell'abuso importa l'obbligo della sua applicazione d'ufficio a prescindere da specifiche deduzioni di parte ed anche per la prima volta nel giudizio di cassazione.

⁴¹ Cass., 21 aprile 2008, n. 10257 e Cass., 15 settembre 2008, n. 23633. Osservazioni critiche a tali sentenze sono state fatte da M. Beghin, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione, in campo domestico, del principio comunitario dell'abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, 465; M. Basilavecchia, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *G.T.*, 2008, 741; V. Ficari, *Elusione ed abuso del diritto comunitario tra "diritto" giurisprudenziale e certezza normativa*, in *Boll. trib.*, 2008, 1775.

⁴² Come ad esempio la deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, di minusvalenze patrimoniali, ovvero l'utilizzabilità di crediti di imposta generati dalla distribuzione di dividendi.



Sezioni unite⁴³ alla fine del 2008⁴⁴ affermando l'esistenza nell'ordinamento nazionale di un *generale principio antiabuso*, nella cui definizione – rispetto a quella offertane dalla sezione semplice – viene recuperato un elemento costitutivo fissato dalla giurisprudenza comunitaria che consiste nel fatto che per aversi abuso non basta “*il solo ottenimento di un vantaggio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel vantaggio*” ma che tale vantaggio contrasti con lo spirito delle disposizioni aggirate (*utilizzo distorto* degli strumenti giuridici).

La fonte di tale principio per i tributi non armonizzati – proseguono le Sezioni Unite – sarebbe da rinvenire negli stessi principi generali che informano il sistema tributario, e in specie nell'art. 53 cost. che costituisce il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere. L'esistenza di questo principio immanente nell'ordinamento – immanenza che consente la rilevabilità d'ufficio in ogni momento dell'invalidità delle operazioni poste in essere in sua violazione⁴⁵ – non contrasterebbe né con le successive norme antielusive sopravvenute che appaiono mero sintomo dell'esistenza di una regola generale, né con la riserva di legge di cui all'art. 23 cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso “*non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, ma solamente nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali?*”.

Tale impostazione è stata pienamente recepita nelle sentenze più recenti della sezione semplice⁴⁶, le quali hanno contribuito da un lato ad attribuirgli la portata di principio generale applicabile in tutti i settori della materia fiscale⁴⁷, dall'altro a rafforzare il radicamento costituzionale del divieto con il richiamo all'art. 41 cost.⁴⁸, norma

⁴³ Le Sezioni Unite si sono pronunciate per dare riscontro a due ordinanze di rimessione del 24 maggio 2006, nn. 12301 e 12302.

⁴⁴ Cass., SS.UU. 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057. Le sentenze sono commentate, tra i tanti, da G. Falsitta, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr. trib.*, 2009, 293; A. Lovisolo, *L'art. 53 cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle valide ragioni economiche tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in *G.T.*, 2009, 229; G. Zizzo, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2009, 487.

⁴⁵ Tale rilevabilità – anche in sede di legittimità – sarebbe dovuta secondo le SS.UU. al fatto che trattasi di eccezioni poste a vantaggio dell'Amministrazione in una materia, quale quella tributaria, da essa Amministrazione non disponibile.

⁴⁶ Cass., 21 gennaio 2009, n. 1465 relativa ad un caso di abuso incentrato sul difetto di inerenza di taluni costi sopportati da una società italiana, nel contesto della costituzione di una *joint-venture*, per ammortamenti, interessi passivi e canoni indeducibili secondo l'ufficio in assenza di attività produttiva da parte della società stessa; Cass., 8 aprile 2009, n. 8481 relativa ad un'operazione di *sale and leaseback* infragruppo qualificata come abusiva perché consentiva la duplicazione della deduzione delle quote di ammortamento dei beni concessi in leasing a favore di due società facenti capo allo stesso gruppo; Cass., 13 maggio 2009, n. 10981 che ha disconosciuto in quanto abusiva la deduzione di costi non afferenti all'attività del contribuente ma imputabili a soggetti terzi (soci) i quali fiscalmente conservavano una loro identità ed autonomia.

⁴⁷ Cass., 25 maggio 2009, n. 12042 che ne ha fatto applicazione ai fini dell'imposta di registro escludendo dal valore di un compendio aziendale – complesso ceduto da una stabile organizzazione di una società non residente a favore di una società appartenente allo stesso gruppo – le passività di natura finanziaria “*in quanto iscritte con chiaro intento elusivo al fine di sottrarre materia imponibile a tassazione?*”; Risoluzione 24 agosto 2009, n. 234/E in cui l'Agenzia ne ha fatto applicazione in materia di imposta di successione, qualificando il ricorso da parte dell'istante allo strumento giuridico della rinuncia all'eredità – strumento non



che se è vero che al comma 1 tutela la libertà di iniziativa economica, al comma successivo richiede che l'iniziativa stessa non sia in contrasto con l'utilità sociale, utilità che potrebbe essere messa a rischio *“da un'operazione realizzata al solo fine di ottenere un risparmio d'imposta, sia perché lesiva del principio di solidarietà, sia perché in grado di determinare un'indebita riduzione del gettito fiscale”*.

Il descritto radicamento costituzionale del principio antiabuso, se ha permesso alle Sezioni Unite di creare una clausola generale *“senza spazio e senza tempo”* che amplia indefinitivamente la nozione di abuso e, conseguentemente, la discrezionalità dell'interprete prima e del giudice poi, rischia tuttavia di porsi in aperto contrasto con la ricostruzione che dello stesso art. 53 cost. offre da anni la migliore dottrina⁴⁹ ma soprattutto la stessa Corte costituzionale.

4. Osservazioni critiche sul presunto radicamento costituzionale della clausola generale antiabuso e possibili rapporti con le norme antielusive espresse

Così come già accaduto 25 anni fa per i c.d. *patti sull'imposta*, ossia per tutte quelle convenzioni in grado di realizzare il trasferimento dell'onere del tributo dal soggetto passivo individuato dal legislatore ad altro soggetto⁵⁰, anche oggi per i comportamenti (ri)qualificati come abusivi l'art. 53 cost. non può essere

contrastante con alcuna specifica disposizione – come abusivo, in quanto utilizzato al solo scopo di ottenere un indebito vantaggio fiscale *“che si realizzerebbe nella differenza di aliquote e franchigie che intercorrono fra le devoluzioni in linea retta e quelle in linea collaterale”*; Cass., 30 novembre 2009, n. 25127 che ne ha fatto applicazione ai fini ICI affermando che *“la simulazione (tramite la realizzazione di una mera recinzione senza che ricorrano reali esigenze economiche o estetiche) di un vincolo pertinenziale (di un terreno ad un fabbricato industriale) al fine di ottenere un risparmio fiscale va inquadrata nella più ampia categoria dell'abuso del diritto”*.

⁴⁸ Così Cass., 8 aprile 2009, n. 8487 in cui l'operazione contestata riguardava la cessione di una partecipazione all'interno dello stesso gruppo societario, cessione che aveva dato luogo alla realizzazione di una plusvalenza a prelievo ridotto per effetto della fruizione di un regime fiscale agevolato.

⁴⁹ Per tutti si vedano i contributi di E. Giardina, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961; I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino 1965; G.F. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; F. Maffezzoni, *La capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970; F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; Id., *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da Amatucci, Padova, 1994; G. Marongiu, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991; L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

⁵⁰ Così Cass., 5 gennaio 1985, n. 5; Cass., SS.UU. 18 dicembre 1985, n. 6445; Cass., SS.UU., 23 aprile 1987, n. 3935; Cass., 3 giugno 1991, n. 6232; Cass., 15 aprile 1993, n. 6037 che avevano affermato l'invalidità di qualsiasi clausola pattizia che trasferisse il sacrificio patrimoniale costituito dal tributo per contrasto con l'art. 53 cost. *“che enuncia un principio di ordine generale che consiste nel concorrere tutti in ragione della propria ricchezza alle spese della comunità nazionale”*. La successiva evoluzione dottrinale ha dimostrato come nel nostro ordinamento non esista né un divieto costituzionale, né norme di legge ordinaria il cui fine sia quello di proibire il trasferimento convenzionale dell'onere del tributo, ma solo singole previsioni normative che rispondono ad esigenze peculiari del sistema ovvero del tributo cui ineriscono, ed in particolare ad evitare che la traslazione del tributo porti ad una illecita sottrazione di materia imponibile (come accade nel caso della rivalsa obbligatoria prevista dall'art. 64, comma 1 DPR n. 600/73, norma posta a presidio della progressività del tributo personale; dell'intrasferibilità dell'INVM prevista dall'art. 27 DPR n. 643/72, norma (oramai abrogata) preordinata ad impedire la riduzione della base imponibile).



direttamente utilizzato per contrastare i descritti fenomeni e ciò in ragione della funzione che il principio di capacità contributiva svolge all'interno del sistema costituzionale⁵¹.

L'art. 53 cost., infatti, è una norma programmatica che ha come destinatario il legislatore cui viene imposto di scegliere i fatti imponibili tra indici concretamente rivelatori di ricchezza⁵², indici che è tuttavia poi compito del legislatore ordinario individuare e precisare.

In questa necessaria opera di adattamento e di precisazione da cui dedurre l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta, il legislatore ordinario – in attuazione dell'art. 23 cost. – seleziona i fatti imponibili e ogni altro aspetto connesso alla determinazione della base imponibile e dell'imposta, in tal modo fornendo ai contribuenti stabili indicazioni circa gli effetti fiscali dei comportamenti posti in essere e delle scelte negoziali compiute.

È solo con la mediazione della legge, fonte diretta della disciplina tributaria, che il dovere del concorso contenuto nell'art. 53 cost. trova legittimazione e concreta attuazione: non ogni manifestazione di capacità contributiva è assoggettabile a prelievo, ma solo quelle che (e nei limiti in cui) sono elevate a presupposto impositivo dalla legge ordinaria.

Pertanto il giudice che, anche se a fini di giustizia sostanziale per non mandare indenni condotte manifestamente abusive, “salta” il passaggio della norma – così come è avvenuto con l'affermazione anche in ambito tributario del principio del divieto di abuso – non fa altro che sostituire il proprio giudizio alla legge, che è normalmente il frutto di un ponderato bilanciamento dei valori espressi in un dato momento da una comunità ed esigenze di certezza del diritto, in aperta violazione delle regole parimenti costituzionali in tema di riparto di competenza tra potere giudiziario e potere legislativo.

A differenza di quanto affermato dalle Sezioni unite, dunque, la creazione di una clausola generale antiabuso si pone in aperto contrasto con il principio di riserva di legge determinando la tassabilità di un presupposto diverso e/o ulteriore rispetto a quello voluto dal legislatore e, dunque, la sostanziale integrazione del presupposto fissato dalla norma fiscale “abusata”.

Questo è ciò che è avvenuto in diverse fattispecie sottoposte all'esame della Suprema Corte in cui il giudice di legittimità, con la creazione di uno strumento generale di contrasto all'abuso, non ha soltanto sopperito alla mancanza di clausole antielusive ante 1990, ma ha altresì ampliato la portata delle norme antielusive specifiche e di quelle semi-generalmente a fattispecie tipizzate introdotte dal legislatore successivamente al 1990 (art. 10 L. n. 408/90 e art. 37-bis DPR n. 600/73).

⁵¹ Criticano il radicamento dell'abuso nell'art. 53 cost. anche F. Moschetti, *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di “utilizzo abusivo di norma fiscali di favore”*, in G.T., 2009, 197; M. Beghin, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in Riv. dir. trib., 2009, II, 408; R. Lupi e D. Stevanato, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in Corr. trib., 2009, 403; A. Contrino, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in Dir. prat. trib., 2009, I, 463; A. Manzitti, *Contrasto all'elusione ed incertezza del diritto*, in Dialoghi trib., 2009, 30.

⁵² Così Corte cost., sentt. nn. 45/1964; 16/1965; 89/1966; 97/1968; 91/1972; 120/72; 200/1976; 62/1977; 159/1985; 143/95; 21/1996; 111/1997; 156/2001 in cui la nozione di capacità contributiva non è più limitata alla mera rilevanza patrimoniale del fatto ma alla più ampia possibilità del contribuente di operare sul mercato per effetto del “potere di comando dei fattori della produzione”.



Da ciò risulta evidente la violazione non soltanto delle norme sulla produzione legislativa, ma parimenti dei principi di certezza del diritto e di quello statutario dell'affidamento (art. 10 L. n. 212/90) in quanto si è arrivati a censurare condotte che i contribuenti hanno tenuto confidando nei precetti così come scritti dal legislatore tributario e che, all'epoca dei fatti, non infrangevano alcuna norma impositrice, né ricadevano nella sfera di applicazione di norme antielusive esistenti, norme pacificamente considerate quale unico rimedio per contrastare i fenomeni elusivi.

Contrariamente a quanto affermato dalle Sezioni unite, dunque, il sopravvenire di specifiche norme antielusive, lungi dall'essere il sintomo o l'indizio dell'esistenza di una regola generale, è all'inverso il sintomo dell'assenza di una tale regola e dell'intento del legislatore di contrastare il fenomeno limitandolo solo ad alcune operazioni (contenute nell'eterogeneo elenco del comma 3 dell'art. 37-*bis*) ritenute particolarmente esposte al rischio di celare indebiti risparmi d'imposta.

La "tassatività e specificità" delle norme antielusive, frutto anch'esse di un contemperamento tra esigenze antielusive e esigenze di certezza, potrà dunque essere legittimamente superata solo in altro modo: o attraverso la presentazione di una eccezione di illegittimità costituzionale per violazione del principio di uguaglianza (art. 3 cost.) per non prevedere la norma impositrice la tassabilità di situazioni diverse quanto alla forma giuridica, ma simili quanto all'attitudine alla contribuzione, ovvero, vista la sostanziale omogeneità tra la nozione di elusione contenuta nell'art. 37-*bis* e quella di abuso tratteggiata dalla Corte⁵³, attraverso una modifica normativa che elimini dal corpo dell'art. 37-*bis* il terzo comma trasformando in tal modo la clausola antielusiva espressa da semi-generale a generale e rendendola applicabile ad ogni prestazione avente natura tributaria, anche a carattere locale.

Un simile intervento, che ha tempi più brevi rispetto ad un rinvio alla Corte cost., oltre a porsi in sostanziale continuità con i contenuti del divieto di abuso forgiato dai giudici di legittimità, consente anche il recupero in sede di applicazione della norma antielusiva delle garanzie (previste nei commi da 4 a 7 dell'art. 37-*bis*) sul duplice piano procedurale e processuale.

Procedurale, mediante l'estensione anche alle ipotesi di abuso delle garanzie procedurali quali la previa richiesta di chiarimenti⁵⁴ con conseguente obbligo di motivazione "rinforzato" circa le giustificazioni fornite dal

⁵³ Omogeneità – pur nella diversità terminologica – che attiene unicamente agli elementi strutturali della fattispecie elusiva: a) risparmio d'imposta; b) asistematicità del vantaggio fiscale; c) esimente in punto di valide ragioni economiche) e non alla tipologia di operazioni cui si riferisce esclusivamente l'art. 37-*bis* DPR n. 600/73. In tal senso F. Moschetti, *Avvisaglie di supplenza del giudizio al legislativo*, op. cit., 197; M. Beghin, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria*, op. cit., 19; A. Contrino, *Il divieto di abuso del diritto fiscale*, op. cit., 479.

⁵⁴ Anche in considerazione del fatto che la Corte di giustizia (da ultimo CGCE, 18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropè*) ha attribuito al diritto al contraddittorio, nella fase amministrativa tributaria, valore di principio generale dell'ordinamento comunitario in base al quale debbono essere attribuiti al contribuente strumenti per far sentire le propri ragioni prima della conclusione del procedimento amministrativo di accertamento. Tale diritto è funzionale alla realizzazione di due valori convergenti: quello della tutela degli interessi del soggetto inciso dal procedimento di accertamento, e quello della validità e completezza dell'azione amministrativa, atteso che quest'ultima acquisisce mediante il contraddittorio elementi utili a meglio conoscere la situazione di fatto e, quindi, a ben provvedere.



contribuente⁵⁵, e processuale impedendo la rilevabilità d'ufficio dell'abusività dei comportamenti⁵⁶ in ogni stato e grado di giudizio⁵⁷ in mancanza di una specifica e motivata contestazione sul punto nell'avviso di accertamento impugnato.

5. Abuso e applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie

Cassando senza rinvio le sentenze di secondo grado in tema di *dividend washing*, le Sezioni unite⁵⁸ hanno confermato integralmente gli avvisi di accertamento emessi dall'ufficio, con ciò stesso convalidando anche le sanzioni (per infedele dichiarazione) negli stessi atti irrogate.

Alle medesime conclusioni era pervenuta in precedenza anche la Sezione tributaria⁵⁹, mentre le Comm.ni di merito già in relazione ad ipotesi di maggiori redditi accertati ai sensi dell'art. 37-bis DPR n. 600/73 si erano espresse nel senso dell'inapplicabilità delle sanzioni amministrative alle fattispecie elusive⁶⁰. E lo hanno fatto

⁵⁵ Così da ultimo la Comm.ne trib. reg.le della Lombardia, 31 marzo 2009, n. 30 che ha annullato un avviso di accertamento emanato in applicazione dell'art. 37-bis DPR n. 600/73 in quanto privo di motivazione specifica in ordine alle giustificazioni rese dal contribuente in sede di richiesta di chiarimenti. Auspica un intervento legislativo che estenda alle ipotesi di abuso le garanzie procedurali previste per l'elusione, Comm.ne trib. reg.le Liguria, 18 marzo 2009, n. 25.

⁵⁶ L'affermazione delle Sezioni unite secondo la quale sarebbe rilevabile d'ufficio da parte del giudice l'abuso del diritto in ogni stato e grado di giudizio, anche per la prima volta nel giudizio di cassazione, e a prescindere dal fatto che l'ufficio abbia dedotto motivi in tal senso nell'atto impositivo, è censurabile e da superare per almeno due ordini di ragioni. In primo luogo per il carattere dispositivo del processo tributario che è informato al principio che l'oggetto del giudizio è delimitato da un lato dalle allegazioni addotte nell'atto impositivo dall'ufficio, e dall'altro dai motivi di ricorso spiegati dal contribuente (artt. 7 e 24 D. Lgs. n. 546/92). Ed in secondo luogo perché la Corte, pur individuando la conseguenza della violazione del divieto di abuso nell'inopponibilità degli effetti degli atti all'amministrazione finanziaria per carenza di valide ragioni economiche, vi ricollega (riprendendo una ricostruzione giurisprudenziale del 2005 oramai superata da tempo) le conseguenze proprie e più gravose della nullità civilistica per vizio della causa (tra cui la possibilità di rilevarla d'ufficio ex art. 1421 c.c.) in una situazione in cui non si discute della validità del contratto ma solo degli effetti riflessi o indiretti dello stesso (ossia della sua inefficacia nei confronti di determinati terzi, in questo caso nei confronti dell'amministrazione finanziaria). In tal senso M. Cantillo, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevabilità d'ufficio*, in *Rass. trib.*, 2009, 481.

⁵⁷ Secondo A. Lovisolo, *L'art. 53 cost. come fonte della clausola generale antielusiva*, op. cit., spec. 238 ss., in ogni caso in cui sia rilevata d'ufficio l'abusività di un comportamento per la prima volta in sede di giudizio di cassazione, dovrebbe trovare applicazione il disposto dell'art. 384, comma 3 c.p.c. che assegna alle parti un termine per il deposito di "osservazioni" in ordine alla questione sollevata per la prima volta in quella sede.

⁵⁸ Con le sentenze nn. 30055 e 30056 del 23 dicembre 2008.

⁵⁹ Si vedano in proposito le sentt. 14 novembre 2005, n. 22932 (avente ad oggetto un'ipotesi di *dividend stripping*); 29 settembre 2006, n. 21221; 4 aprile 2008, n. 8772; 21 aprile 2008, n. 10257; 17 ottobre 2008, n. 25374 (tutte aventi ad oggetto ipotesi di violazione della clausola generale antiabuso).

⁶⁰ Così Comm.ne trib. prov.le Milano, 13 dicembre 2006, n. 278, Comm.ne trib. reg.le Lombardia, 25 febbraio 2008, n. 2 e Comm.ne trib. prov.le Vicenza, 28 gennaio 2009, n. 6. In questo senso in dottrina A. Spoto, *Revisione della clausola antielusione (art. 10 L. n. 408/90). Si devono applicare le sanzioni?*, in *Il fisco*, 1997, 1965; P. Corso, *Secondo la Corte di cassazione l'evasione non integra un'evasione penalmente rilevante*, in *Corr. trib.*, 2006, 3047; L. Salvini, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2006, 3103; M. Basilavecchia, *Elusione e abuso del diritto: un'integrazione possibile*, in *G.T.*, 2008, 742; I. Caraccioli, *Clausole antielusive ex art. 37-bis: inapplicabilità delle sanzioni tributarie e profili penali*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, III, 47. Per una rassegna delle posizioni espresse in dottrina cfr. L. del Federico, *Elusione e illecito tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 3110.



richiamando la natura procedimentale e non sostanziale dell'art. 37-*bis*⁶¹, la non coerenza dell'applicazione delle sanzioni ai comportamenti elusivi⁶², i principi di equità e proporzionalità⁶³, e comunque la mancata previsione esplicita di sanzioni nello stesso testo dell'art. 37-*bis*⁶⁴.

Tuttavia alla conclusione dell'inapplicabilità delle sanzioni per infedele dichiarazione anche nell'ipotesi in cui la ripresa a tassazione scaturisca non dall'applicazione di una disposizione antielusiva codificata ma direttamente dall'applicazione del principio di divieto di abuso come "creato" dai giudici di legittimità deve giungersi per motivi diversi e riconducibili ai principi generali del diritto punitivo anch'essi di rango costituzionale (*ius puniendi* del cui *genus* le sanzioni tributarie costituiscono una *species*).

Ed infatti, se non può essere messo in discussione che i corollari tipici del principio di legalità (tassatività e determinatezza della fattispecie; divieto di applicazione analogica; irretroattività) trovino applicazione anche per questa tipologia di illeciti⁶⁵, nel caso di violazione del divieto di abuso l'inapplicabilità delle sanzioni discende direttamente dal fatto che il precetto la cui violazione dovrebbe essere sanzionata non è formulato con quel minimo di determinatezza richiesto affinché possa parlarsi di una figura di illecito *tipizzata*.

Per consolidata dottrina⁶⁶, infatti, il fatto che dà luogo all'applicazione di una sanzione deve essere previsto dalla legge in modo "espresso" e non può essere enucleato per via interpretativa da norme – anche se affermate di rango costituzionale come l'art. 53 cost. – che concernono fatti diversi e la fattispecie che lo descrive deve essere formulata con sufficiente determinatezza⁶⁷.

⁶¹ In quanto norma procedimentale (come dimostra la collocazione sistematica nel DPR n. 600/73), il contribuente non sarebbe tenuto ad applicarla in sede di autoliquidazione ed il disconoscimento degli effetti dell'atto deriverebbe dall'attività di controllo della dichiarazione, la quale prima di quel momento non si presenta infedele e di conseguenza non può dar luogo all'irrogazione di alcuna sanzione.

⁶² L'applicazione delle sanzioni non sarebbe coerente con il concetto stesso di elusione, in quanto con l'elusione si realizza solo un aggiramento delle norme e non una violazione delle stesse, mentre le sanzioni sono comminate solo in caso di violazione di norme con finalità afflittiva ed intimidatoria (cfr. Circ. Min. 10 luglio 1998, n. 180/E).

⁶³ Facendo applicazione del principio di proporzionalità, in base al quale ogni singola sanzione deve essere applicata tenuto conto della gravità del comportamento da colpire e dello scopo cui la sanzione è finalizzata, il disconoscimento dei vantaggi fiscali rappresenta già di per sé una sanzione sufficiente per il comportamento elusivo in quanto si vanno a colpire condotte di per sé lecite e la cui antiggiuridicità è il frutto di complicati giudizi di priorità logico-sistematica tra disposizioni fiscali e valutazioni di carattere economico.

⁶⁴ Salvo un fugace riferimento nel comma 6, da intendersi come un "automatismo" derivante da un richiamo fatto nella norma al disposto dell'art. 68 DPR n. 546/92.

⁶⁵ Coperta da riserva di legge ex art. 23 cost.

⁶⁶ È patrimonio comune della dottrina penalistica e non che la comminatoria di una sanzione deve essere indefettibilmente legata alla commissione di un fatto tassativamente descritto dal legislatore, così limitandosi alla principale manualistica F. Antolisei, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2000, 63; G. Fiandaca - E. Musco, *Diritto penale, parte generale*, Bologna, 2007, 47; F. Mantovani, *Diritto penale, parte generale*, Padova, 2007, 3; F. Ramacci, *Corso di diritto penale*, Torino, 2007, 69.

⁶⁷ Evidenziano il rischio che un'interpretazione in sostanza analogica della fattispecie elusiva porti ad una corrispondente estensione analogica anche della violazione di infedele dichiarazione con conseguente violazione del divieto di analogia vigente in materia sanzionatoria, R. Cordeiro Guerra, *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2009, 771 e A. Colli Vignarelli, *Elusione, abuso del diritto ed applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Boll. trib.*, 2009, 677.



La conclusione raggiunta trova esplicita conferma nella giurisprudenza della Corte di giustizia ed, in particolare, proprio nella sentenza *Halifax*⁶⁸ che ha determinato il sostanziale ingresso negli ordinamenti, comunitario ed interno, del divieto di abuso, in cui è stato affermato che un comportamento abusivo può dar luogo solo ad un obbligo di rimborso di tutte le indebite detrazioni dell’IVA assolta a monte, “*ma mai all’irrogazioni di sanzioni, per le quali è necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco*”.

In conclusione, dunque, la contestazione del divieto di abuso dovrebbe portare al recupero delle imposte ma non anche all’applicazione delle sanzioni di qualunque tipo, ivi comprese quelle penali coperte da riserva di legge assoluta (*ex artt. 13 e 25 cost.*)⁶⁹, come da tempo sostenuto anche dalla giurisprudenza di legittimità⁷⁰.

Se, come si è cercato di dimostrare, alla conclusione della non sanzionabilità dell’abuso deve giungersi facendo applicazione dei principi fondamentali che informano il diritto punitivo, nei primi casi in cui la giurisprudenza – sia di merito⁷¹ che di legittimità⁷² – è stata chiamata ad esprimersi ha invece preferito disapplicare le sanzioni in considerazione delle “*obiettive condizioni di incertezza sulla portata della norma sanzionatoria, nel cui ambito di applicazione è riconducibile la violazione di un principio di ordine generale, come l’abuso di diritto*”⁷³.

In entrambi i casi, nelle stringate motivazioni delle sentenze, i giudici hanno scelto di non prendere posizione affermando la generalizzata non sanzionabilità dell’abuso, preferendo una soluzione contingente, e cioè quella di far ricorso all’esimente delle obiettive condizioni di incertezza circa l’ambito e la portata applicativa della norma (art. 10, comma 3 L. n. 212/00), in questo caso della clausola generale antiabuso.

Una tale soluzione importa che le sanzioni saranno irrogate e/o saranno disapplicate caso per caso a seguito della verifica se nella fattispecie concreta ricorrano i presupposti dell’esimente dell’obiettiva incertezza, ossia a seguito della positiva verifica se il principio di divieto di abuso era in grado di assolvere – in quel dato momento e in quella determinata situazione – alla sua funzione di indicare in modo univoco al contribuente quale fosse il legittimo comportamento da tenere⁷⁴.

6. Abuso e fattispecie incriminatrici

Le conclusioni raggiunte circa l’inapplicabilità delle sanzioni amministrative in ipotesi di accertato abuso del diritto in quanto figura di illecito non “tipizzata”, devono a maggior ragione essere ribadite per le sanzioni

⁶⁸ CGCE, 21 febbraio 2006, C-255-02 *Halifax*.

⁶⁹ Cfr. *amplius* par. successivo.

⁷⁰ Cass., sez. V pen., 7 luglio 2006, n. 34780 con nota di P. Corso, *Secondo la Corte di cassazione l’elusione non integra un’evasione penalmente rilevate*, in *Corr. trib.*, 2006, 3045.

⁷¹ Così Comm.ne trib. reg.le Toscana, 1 aprile 2009, n. 26.

⁷² Così Cass., 25 maggio 2009, n. 12042.

⁷³ Dal testo della citata sent. Cass., 25 maggio 2009, n. 12042 (punto n. 4.3) non emerge con chiarezza se la Corte ha voluto far riferimento all’incertezza sulla portata della norma sanzionatoria (come una prima lettura del testo lascerebbe intendere), ovvero all’incertezza sulla portata della norma impositiva (come invece sembrerebbe desumibile dalla complessiva motivazione della sentenza).

⁷⁴ Questa è la soluzione suggerita anche da R. Lupi, *Per l’abuso del diritto non scattano le sanzioni* in *Il Sole 24ore* del 28 maggio 2009 in quanto in tal modo viene offerta al giudice la possibilità di sanzionare comportamenti elusivi particolarmente sfacciati che sembra esagerato mandare per definizione in ogni caso pregiudizialmente esenti da sanzione.



penali in quanto nel comportamento abusivo – per sua natura atipico – non è possibile ravvisare gli estremi costitutivi di alcuna fattispecie penalmente sanzionata (di per sé invece necessariamente tipica)⁷⁵, neanche di quella di *dichiarazione infedele* di cui all'art. 4 D. Lgs. n. 74/00⁷⁶.

E ciò per due diversi ordini di ragioni.

Innanzitutto perché, a differenza di ciò che accade nel caso di comportamenti abusivi in cui si realizza un utilizzo “distorto” ma lecito di uno strumento giuridico senza alcuna alterazione della realtà (*immutatio veri*), la fattispecie di cui all'art. 4 richiede invece che l'occultamento di materia imponibile – in misura superiore alle soglie di punibilità – si realizzi *esclusivamente* attraverso la sottrazione di componenti positivi di reddito (sottomanifestazione dell'attivo) o l'indicazione di elementi passivi “fittizi” (sovramanifestazione del passivo), dunque facendo ricorso ad elementi non semplicemente “ineducibili”, ma al contrario esito di un'operazione di alterazione materiale al fine di farli apparire come deducibili, il tutto con chiari intenti decettivi (in chiave omissiva ovvero commissiva)⁷⁷.

Ma soprattutto perché nel caso di comportamenti abusivi ciò che non ricorre è l'elemento del dolo specifico di evasione – indispensabile in tutte le fattispecie di cui al D. Lgs. n. 74/00⁷⁸ – in quanto ipotizzare una sorta di dolo “postumo”, emergente a seguito di un'interpretazione giurisprudenziale non prevedibile nel momento in

⁷⁵ In tal senso Cass., 7 luglio 2006, n. 34780 in cui si afferma che la violazione della norma antielusiva non comporta alcuna conseguenza di ordine penale, in quanto la condotta contestata non è riconducibile ad alcuna fattispecie incriminatrice di cui al D. Lgs. n. 74/00. Nel senso che la natura essenzialmente atipica del comportamento costituente abuso del diritto si ponga in contrasto irrimediabile con il corollario della necessaria tipicità di qualunque fattispecie penalmente rilevante, da ultimo F. Mucciarelli, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario* a cura di G. Maisto, Milano, 2009, 391. L'abuso, infatti, consiste strutturalmente in un illecito atipico, mentre il carattere fondante dell'illecito penale si riassume nell'essere un illecito tipico, descritto in modo tassativo dal legislatore, che seleziona non soltanto il bene giuridico meritevole di tutela, ma anche le modalità di aggressione del bene stesso, scegliendo così tra le molte possibili, quelle da assoggettare a sanzione penale.

⁷⁶ Molto più difficile, infatti, appare l'integrazione delle due fattispecie di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3 D. Lgs. n. 74/00 realizzata mediante l'uso di fatture o di altri documenti falsi, o, ancora, di altri artifici. Quanto alla prima (“*Dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti?*”), infatti, il comportamento abusivo non comporta ordinariamente alcuna *immutatio veri* ed alcuna difformità tra rappresentazione documentale e materiale, mentre la seconda (“*Dichiarazione mediante artifici?*”) presuppone una condotta fraudolenta ed un falso contabile che non può ravvisarsi nel semplice fatto di aver posto in essere un comportamento elusivo che di per sé non richiede alcuna falsa rappresentazione contabile.

⁷⁷ In tal senso Protocollo di intesa del 25 ottobre 2000 tra la Procura presso il Tribunale di Trento, la Direzione Regionale delle entrate per la provincia di Trento e la Guardia di Finanza Comando regionale Trentino Alto Adige. Per la non riconducibilità al delitto di cui all'art. 4 D. Lgs. n. 74/00 delle ipotesi quali la deduzione di costi non inerenti, non di competenza e simili, G. Zoppini, *La condotta elusiva sotto il profilo della pena*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 579; G. Lunghini, *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 657. Intendono invece fittizietà come sinonimo di ineducibilità F. Gallo, *Rilevanza penale dell'elusione*, op. cit., 324 e A. Perini, *Il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 D. Lgs. n. 74/00*, in *Riv. pen. proc.*, 2000, 1262 e Circ. Guardia di Finanza, 14 aprile 2000, n. 114000.

⁷⁸ Il fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto secondo la Circ. min., 4 agosto 2000, n. 154/E è richiesto per la configurabilità di tutte le nuove fattispecie di evasione previste dal D. Lgs. n. 74/00.



cui il comportamento è stato realizzato, contrasta con le più elementari regole di ricostruzione dell'elemento psicologico dei reati⁷⁹.

In conclusione, la categoria dell'abuso del diritto è quindi per sua natura ontologicamente estranea al mondo del diritto penale; giungere a conclusioni diverse significherebbe chiedere al contribuente – in un ordinamento in cui vige il principio di libertà di scelta delle forme negoziali – di anticipare, prevedendola in sede di dichiarazione, quale sarà la disciplina tra le diverse possibili che l'ufficio andrà ad applicare in sede di accertamento.

7. Conclusioni

Una volta chiarito che solo in ambito IVA, materia oggetto di politica fiscale comune a livello europeo, la Corte di giustizia ha affermato l'esistenza e l'immediata applicabilità del canone interpretativo del divieto comunitario di abuso⁸⁰, risultano parimenti chiare le ragioni che hanno portato la Suprema Corte ad affermare l'esistenza nell'ordinamento nazionale di un principio generale antiabuso la cui fonte sarebbe da rinvenire nei principi generali che informano il sistema tributario, e in specie nell'art. 53 cost.

La Cassazione, infatti, al fine di contrastare la prassi diffusa di far ricorso a contratti di usufrutto o di vendita di azioni, in mancanza di una norma tributaria che (*ante* 1992) sanzionasse quei comportamenti⁸¹, si è vista costretta – non potendo far diretta applicazione del principio comunitario antiabuso limitato al solo comparto dei tributi armonizzati – a rintracciare il fondamento normativo dell'abuso negli stessi principi costituzionali, con la conseguenza di qualificarlo principio immanente nell'ordinamento e di consentirne applicazione a tutti gli atti, fatti e negozi realizzati ogni qualvolta l'amministrazione dimostri che gli stessi siano stati posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.

Questa ricostruzione, oltre che andare oltre gli obiettivi giustiziali perseguiti dalla Cassazione, conduce – come si è cercato di dimostrare – a conclusioni assai pericolose (lasciando enorme discrezionalità ai giudici e agli uffici nel qualificare e distinguere ciò che è abusivo da ciò che non lo è) e che si pongono in aperto contrasto con le regole costituzionali che informano il nostro sistema impositivo (artt. 53 e 23 cost.).

A differenza di ciò che accade nel campo dei rapporti interprivati, in cui pur mancando una clausola generale antiabuso, sia nel comparto dei diritti reali che in quello dei diritti di credito, sono sanzionate tutte le forme di esercizio di un diritto soggettivo che frustrano lo scopo per il quale il diritto stesso è protetto dall'ordinamento positivo, nel campo del diritto pubblico – ed in particolare in materia tributaria – è solo e soltanto il legislatore che può stabilire i fatti imponibili e ogni altro aspetto connesso alla determinazione della base imponibile e dell'imposta, per cui in difetto di tale previsione si rimane dell'ambito della lacuna della disciplina e del legittimo risparmio di imposta.

⁷⁹ Così I. Caraccioli, *Note di carattere penal-tributario a margine della questione dell'abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, III, 81.

⁸⁰ In quanto canone volto ad impedire l'applicazione e l'interpretazione abusiva in materie disciplinate dal diritto comunitario e non anche in quelle di competenza totalmente o parzialmente nazionale.

⁸¹ Le fattispecie all'esame delle Sezioni Unite riguardavano ipotesi che portavano ad un risparmio di imposta legittimo, in quanto non imponibili *ante* 1992. In questo caso nessuna tecnica interpretativa, ma solo il richiamo ai principi generali già presenti nell'ordinamento tributario, poteva sanzionare un simile comportamento.



Ad oggi, quindi, il contrasto generalizzato al fenomeno dell'abuso del diritto in materia di imposte dirette può essere legittimamente attuato soltanto attraverso una modifica legislativa che, eliminando dal corpo dell'art. 37-*bis* DPR n. 600/73 il terzo comma, trasformi la clausola antielusiva espressa da semi-generale in generale, rendendola in tal modo applicabile ad ogni prestazione avente natura tributaria, anche a carattere locale.

Tale obiettivo sembrano perseguire i tre disegni di legge di modifica dell'art. 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 19 settembre 1973, n. 600 concernente il contrasto dell'elusione fiscale e dell'abuso⁸².

In tutte e tre le proposte il contrasto all'elusione e all'abuso, ritenuti entrambi espressione dello stesso fenomeno, viene attuato mediante la codificazione⁸³ di una clausola generale antiabuso applicabile ad ogni prestazione avente natura tributaria e volta a censurare non ogni comportamento che importi un risparmio o una riduzione di imposta, ma solo quelli diretti a raggiungere – tramite un utilizzo distorto degli strumenti negoziali – risultati disapprovati dall'ordinamento in quanto volti ad aggirare obblighi o divieti dallo stesso ordinamento previsti e sanzionati⁸⁴.

Specificato l'ambito applicativo della clausola, il novellato art. 37-*bis*, al fine di garantire appieno l'esercizio del diritto di difesa costituzionalmente garantito (art. 24 cost.), provvede ad estendere le garanzie procedurali (previa richiesta di chiarimenti ed obbligo motivazionale “rinforzato”) già previste per le ipotesi elusive anche alle contestazioni aventi ad oggetto l'abuso di norme tributarie, nonché a vietare – nel rispetto del carattere dispositivo del processo tributario e della necessaria terzietà del giudice – la rilevabilità d'ufficio dell'elusività dei comportamenti in ogni stato e grado di giudizio in mancanza di una specifica e motivata contestazione sul punto nell'avviso di accertamento impugnato.

Viene poi sancita anche a livello normativo l'inapplicabilità alle fattispecie elusive e/o evasive di qualsivoglia sanzione⁸⁵ ⁸⁶, in particolare di quelle penali, giudicando l'inopponibilità (o comunque il disconoscimento dei

⁸² Si tratta della proposta di legge ad iniziativa del deputato Leo (atto Camera n. 2521) presentata il 18 giugno 2009; di quella ad iniziativa dei deputati Strizzolo, Ceccuzzi e Fogliardi (Atto Camera n. 2578) presentata il 2 luglio 2009 ed, infine, di quella ad iniziativa della senatrice Bonfrisco (Atto Senato n. 1752) presentata il 1 agosto 2009.

⁸³ Codificazione ottenuta mediante l'abolizione del comma 3 dell'art. 37-*bis* che limita l'applicazione della clausola antielusiva al solo comparto delle imposte dirette e con riferimento a talune operazioni espressamente elencate e ritenute particolarmente esposte al rischio di celare indebiti risparmi di imposta.

⁸⁴ Contrario a definire e a regolamentare l'abuso del diritto, in quanto il contrasto generalizzato del fenomeno elusivo passa attraverso l'interpretazione (dei contratti e dell'ordinamento) alla luce della funzione della norma e dell'intenzione del legislatore nel quadro dell'intero sistema tributario, A. Trivoli, in AA.VV., *Abuso del diritto in campo tributario. De iure condito, de iure condendo o cos'altro*, Roma, 2009, spec. 70, 88 e 473.

⁸⁵ L'inapplicabilità delle sanzioni amministrative deve desumersi sia dal fatto che il comma 2 dell'art. 37-*bis* prevede che l'ufficio, in caso di accertato comportamento elusivo, possa richiedere al contribuente *solamente* le maggiori imposte determinate in base alle disposizioni eluse al netto di quelle dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione, sia dal fatto che i soggetti terzi possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria.

⁸⁶ Non riscontra giustificazioni per l'esenzione dal rigore punitivo, ma al contrario ritiene che l'abbandono delle sanzioni potrebbe funzionare *da incentivo incrementativo della pratica dell'abuso*, anche perché per i casi più meritevoli è pur sempre applicabile l'esimente dell'obiettiva incertezza, A. Trivoli, in AA.VV., *Abuso del diritto in campo tributario*, op. cit., spec. 90 e 475.



vantaggi fiscali conseguiti) quale sufficiente reazione dell'ordinamento ai comportamenti qualificati come elusivi.

Infine, al fine di offrire maggiore certezza agli operatori economici che, dopo le sentenze della Suprema Corte degli anni 2008 e 2009, avevano visto spesso frustrato il loro legittimo affidamento (statutariamente tutelato), è stato altresì previsto che il novellato art. 37-*bis* si applichi anche ai rapporti ancora pendenti (ossia a quelli per i quali non è ancora intervenuta una sentenza definitiva)⁸⁷.

In questo caso l'espressa deroga al comma 1 dell'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente è giustificata sia dal fatto che si tratterebbe di introdurre disposizioni in ogni caso favorevoli alle ragioni del contribuente, ma soprattutto dal fatto che la modifica legislativa mira ad eliminare la disparità di garanzie procedurali e processuali applicate a situazioni nella sostanza identiche quanto a fondamento e a connotati strutturali.

⁸⁷ Si è, tuttavia, dell'opinione che l'applicazione retroattiva del novellato art. 37-*bis* dovrebbe essere espressamente esclusa per le fattispecie attualmente non contemplate dal vigente comma 3 del medesimo art. 37-*bis*.