

**Prof. Avv. Roberto Pignatone
Associato di Diritto Tributario
Università degli Studi di Palermo**

L'ABUSO DEL DIRITTO

Seminario di aggiornamento per i magistrati delle Commissioni Tributarie della Sicilia

“Aspetti problematici del processo tributario”

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

(versione provvisoria)

Scuola delle Scienze Giuridiche ed Economico Sociali

Palermo, 13 giugno 2014

1. Premessa

L'argomento sul quale sono stato chiamato ad intrattenerVi è uno di quelli che registrano oggi al contempo, e forse non a caso, la massima attenzione (dagli studiosi, dall'opinione pubblica, dai media, dalla politica) ed il massimo disorientamento. Nel dibattito che è seguito alle prime pronunce ispirate al principio del divieto di abuso del diritto in materia tributaria si alternano i toni apocalittici di chi ritiene esso rappresenti una grave minaccia per le garanzie riconosciute al contribuente a quelli trionfalistici di chi è convinto si tratti del modo giusto per riportare finalmente nel sistema una maggiore equità muovendo guerra all'uso distorto delle forme negoziali per conseguire un ingiustificato risparmio fiscale.

Obbligato dal tempo disponibile ad una scelta drastica della prospettiva d'analisi, ho ritenuto di dover privilegiare - a ciò indotto sia dal tema del seminario sia dal contesto nel quale svolgo la mia relazione - l'esame del percorso evolutivo su questi temi della giurisprudenza tributaria di legittimità, nell'assunto che meriti particolare considerazione questo cammino interpretativo sviluppatosi tutto sommato rapidamente tra suggestioni comunitarie, allarme per la '*crisi fiscale dello Stato*', tentazioni di protagonismo giudiziale ed inadeguatezza del legislatore.

2. Le origini dei concetti e le ragioni di talune distinzioni

Permettetemi un breve accenno al passato, che, come spesso accade, può fornire utili chiavi di lettura degli sviluppi più recenti.

Se si prende tra le mani un tradizionale testo di finanza pubblica (più che di diritto tributario)¹, si nota che non è dedicata una particolare attenzione al tema della '*compliance*' (e del suo contrario, l'evasione/elusione). La sua considerazione è limitata all'ambito della teoria degli effetti economici delle imposte (traslazione, rimozione, evasione) dalla scienza delle finanze, per la quale, fuori da un approccio *normativo*, la differenza tra evasione ed elusione è pressoché nulla, mentre i giuristi, del tutto disinteressati ai profili quantitativi e psicologici², si accontentano di un approccio *rassicurante* fondato sulla discriminante, fortemente ancorata al dato normativo, lecito/illecito.

In quest'ottica i confini delle rispettive categorie concettuali sono nitidamente tracciabili³:

- Evasione - sottrazione alla tassazione di materia imponibile attraverso la violazione di

¹ Non sembra casuale il riferimento alla finanza pubblica anziché al diritto tributario. Nel nostro Paese l'insegnamento del diritto finanziario (del quale il diritto tributario è parte) è stato a lungo impartito congiuntamente a quello della scienza delle finanze in un'ottica di complessiva considerazione dell'attività finanziaria pubblica, di entrata e di spesa, sia sotto il profilo giuridico sia sotto quello economico. Ciò stimolava ad un sinergico sforzo le due prospettive metodologiche, pur con gli inevitabili rischi di prevalenza dell'una sull'altra, per una più completa comprensione dei fenomeni.

² Oggi entrambi oggetto di particolare attenzione. Sui secondi cfr. L. Ferrari - S. Randisi, *Psicologia fiscale*, R. Cortina Editore, 2011.

³ Ad esso sostanzialmente risulta ispirata la trattazione anche nel classico manuale di C. Cosciani, *Scienza delle finanze*, UTET 1977, p. 107.

specifiche norme fiscali;

- Frode fiscale e contrabbando - Evasione realizzata attraverso comportamenti, spesso connotati da artificio, che violano norme penali;
- Elusione - Utilizzo di forme giuridiche, che la legge prevede ed ammette, per realizzare un risparmio d'imposta senza alcuna connotazione illecita.

L'abuso del diritto in campo tributario, a quel tempo, non è oggetto di particolare attenzione, se non nel contributo isolato di qualche studioso e comunque nell'ottica dell'applicazione di categorie civilistiche quale quella del negozio in frode alla legge⁴. Ciò in quanto ritenuto incompatibile con un'impostazione rigorosamente normativa in una materia informata al principio di riserva di legge.

A dire il vero, esisteva un'area del diritto tributario nella quale il tema dell'elusione e del suo contrasto era, già all'epoca, oggetto di aperta discussione, per via di una disciplina normativa incentrata sulla questione dell'interpretazione degli atti: si tratta dell'imposta di registro e dei limiti imposti all'amministrazione finanziaria nel potere di interpretare gli atti “secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici, anche se non vi corrisponda la norma apparente” (art. 20 T.U.R.) anche sulla base delle specifiche disposizioni poste in funzione antielusiva.⁵ Tuttavia, a parte la contrastata applicazione di queste ultime, ogni tentativo di forzare la lettera della legge, facendo della norma richiamata una clausola generale antielusione, veniva respinto dalla stessa giurisprudenza di legittimità oltre che dalla dottrina assolutamente prevalente⁶.

3. I tentativi del legislatore di contrasto all'elusione

Mentre gli addetti ai lavori discutevano dei pro e dei contro dell'adozione di una ‘clausola generale’ antielusione (la *Generalklausel della R.A.O. tedesca*), il legislatore nel 1990 introdusse una specifica disciplina in materia di operazioni straordinarie⁷ e nel 1997 inserì nel corpo del d.P.R. n. 600/1973 l'art. 37-bis, la cui formulazione subì nel tempo ben sette modifiche.

Con quest'ultima disposizione, coinvolta in pieno nell'attuale dibattito su elusione ed abuso del diritto, ci si sforza di costruire riferimenti certi al potere fiscale di disconoscere gli effetti dei fatti, atti e negozi dichiarati inopponibili e di immaginare anche un diverso procedimento in sede di attuazione della pretesa (si pensi alla peculiare disciplina sul

⁴ U. Morello, Frode alla legge, Milano 1969.

⁵ Mi si conceda di rinviare a quanto scrivevo sul tema. Cfr. R. Pignatone, L'imposta di registro, in Trattato di diritto tributario (a cura di A. Amatucci, Cedam 1994, vol. IV, p. 168 ss.

⁶ Sulle origini del dibattito cfr. F. Tesaurò, Elusione e abuso nel diritto tributario, Dir. prat. trib. 2013, I, pp. 683 ss.

⁷ Con l'art. 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408.

contraddittorio e sulla riscossione provvisoria).

Contestualmente veniva insediato il Comitato consultivo⁸ che, attraverso le procedure d'interpello, avrebbe dovuto dirimere le incertezze interpretative esaminando preventivamente le fattispecie sottoposte al suo giudizio perché sospettate di avere un carattere elusivo.

Nel complesso tali interventi non hanno dimostrato di aver avuto in sé un particolare impatto sì da generare una massiccia pressione sulla compliance dei contribuenti. Oggi pertanto, come vedremo, l'intero armamentario 'antielusivo' appare *invecchiato* prima ancora di aver ricevuto una vera e compiuta applicazione oltre che *cannibalizzato* dalla nuova 'arma letale', l'abuso del diritto tributario.

D'altronde, in quegli anni, proliferavano le '*pianificazioni fiscali aggressive*', spesso con caratterizzate da elementi di transnazionalità, promosse dalle grandi organizzazioni di consulenza e finanziarie confidando sulla scarsa cooperazione tra le amministrazioni fiscali e su quella '*chiara antitetività*' tra *lecito* ed *illecito* apparentemente inconciliabile con l'ipotesi di un'area '*grigia*' (a rischio) dell'interpretazione⁹.

Le cronache di questi ultimi anni, con verifiche fiscali dalle quali emerge la '*costruzione*' di modelli di *aggressive tax planning*, fanno ritenere che il mondo dell'elusione forse si sia lasciato prendere di sorpresa dal repentino cambiamento degli strumenti interpretativi a disposizione del Fisco.

4. L'abuso del diritto, una soluzione dal processo: le origini ed i fondamenti

La svolta è certamente arrivata dalla giurisprudenza, in particolare dalle scelte della Sezione Tributaria della Cassazione¹⁰ il cui sviluppo costituisce un'ottima traccia per comprendere come si sia pervenuti all'attuale situazione interpretativa.

Si osservi come nei primi anni dall'istituzione della Sezione Tributaria, la Suprema Corte tratti il tema dell'elusione con grande cautela, cercando le soluzioni interpretative all'interno delle tradizionali categorie civilistiche (simulazione, frode alla legge, ecc.)¹¹.

Nel 2005¹² la Sezione Tributaria (relatore Altieri¹³), traendo spunto dai primi accenni emersi nella giurisprudenza comunitaria¹⁴, utilizza la categoria dell' "*abuso del diritto*"¹⁵ per

⁸ Soppresso nel 2006, con l'assorbimento delle funzioni da parte dell'Agenzia delle Entrate.

⁹ Qualche esempio si rintraccia in F. Antonacchio, Gli schemi di pianificazione tributaria utilizzati dalle banche e i connessi 'rischi fiscali', Corr. Trib. 2013, pp. 6682 ss.

¹⁰ Non sembra superfluo segnalare come l'istituzione della Sezione V Tributaria presso la Corte di Cassazione sia soltanto del giugno 1999 e rappresenti uno degli elementi di maggiore novità nel panorama del diritto tributario italiano. Essa ha avuto e presumibilmente avrà ancora grande peso nelle vicende fiscali del nostro Paese.

¹¹ Ma già con la sentenza n. 1821/2001, per una controversia scaturita dalla contestazione di falsificazione delle bolle di accompagnamento, essa applica il concetto di "*antieconomicità*".

¹² Con le sentenze nn. 20398 e 22932, in materia di dividend washing e dividend stripping.

¹³ Il presidente Altieri ha offerto una ricostruzione estremamente interessante di tale processo evolutivo della giurisprudenza in E. Altieri, La codificazione del principio dell'abuso del diritto in campo fiscale, Diritto e pratica tributaria, 2012, I, p. 903 ss.

¹⁴ In particolare alla sentenza Emsland-Staerke della Corte di Giustizia (sentenza 14.12.2000 C-110/99), in materia di restituzione di diritti

giustificare, già in vigore del solo art. 10 della legge 29 dicembre 1990 n. 408¹⁶, l'inopponibilità dei negozi al Fisco. Per far ciò, tuttavia, in assenza dell'affermazione comunitaria di un principio generale antielusione, la Corte è costretta a ricorrere allo strumento civilistico della nullità per mancanza di causa.

E', com'è noto, la sentenza Halifax del 2006¹⁷ che fa trascinare la piena della diffusa applicazione al diritto tributario dello strumento concettuale dell' *"abuso del diritto"*. Nella pronuncia il Giudice comunitario, pur premessa l'affermazione che *"a un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni la VI Direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggior pagamento Iva"*¹⁸, al punto 86 afferma: *"Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI Direttiva e dalla legislazione nazionale che la traspone, portare ad un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale"*.

A questo punto la Suprema Corte ha a disposizione uno strumento che si profila come estremamente efficace per la risoluzione del problema dell'elusione fiscale. Rimane però l'incognita legata alla parte finale dell'enunciato della sentenza Halifax, laddove è precisato che le operazioni devono avere *"essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale"*.

Nello stesso anno, perciò, la Sezione Tributaria della Cassazione formula rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia¹⁹ ponendo la questione interpretativa se l'espressione *"essenzialmente"* debba intendersi nel senso che lo scopo del vantaggio fiscale sia *"esclusivo"*.

La risposta arriva nel 2008, con la sentenza Part Service²⁰, ed è nel senso che lo scopo non deve necessariamente essere esclusivo²¹.

all'esportazione (nel caso di c.d. *'esportazioni a U'*).

¹⁵ È stato opportunamente ricordato come la categoria venga valorizzata nel XIX secolo in Francia *"per contrastare l'assolutezza della proclamazione dei principi di uguaglianza e di libertà che scaturì dalla Rivoluzione francese e che si tradusse in forme di esercizio indiscriminato dei diritti individuali"* (F. Piraino, *Il divieto di abuso del diritto*, Europa e diritto privato, 2013, p. 77).

¹⁶ Vedremo nel prosieguo come il descritto processo evolutivo ruoti attorno alla *'torsione del figurino'* della c.d. *'clausola generale antielusione'*, poi inserita nell'art. 37-bis, fino alla sua definitiva sublimazione.

¹⁷ C. Giust. UE sentenza 21.02.2006 C-255/02, Halifax. La pronuncia verte in materia di limiti alla detrazione IVA, realizzata attraverso un'artificiosa scomposizione delle operazioni per evitare il divieto connesso alle operazioni esenti.

¹⁸ Questa formula, diventa, come vedremo, una sorta di *'mantra'*, che si ripete in diverse pronunce della Suprema Corte e viene solennemente riprodotta nel recente tentativo di *'codificazione'* dell'abuso di diritto in materia tributaria avviato con l'art. 5 della legge delega 14 marzo 2014, n. 23.

¹⁹ Con l'ordinanza n. 21371 del 4.10.2006.

²⁰ C. Giust. UE, sentenza 21.2.2008, C-425/06, Part Service.

²¹ "44. Pertanto, quando ha rilevato, al punto 82 della medesima sentenza, che, in ogni caso, le operazioni oggetto del procedimento principale avevano l'unico scopo di procurare un vantaggio fiscale, la Corte non ha trasformato tale circostanza in una condizione per l'esistenza di una pratica abusiva, ma ha semplicemente sottolineato che, nella controversia pendente dinanzi al giudice del rinvio, la soglia minima che consente di qualificare una pratica come abusiva era addirittura superata.

45. Occorre quindi risolvere la prima questione proposta dichiarando che la sesta direttiva deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo **scopo**

E sono del dicembre dello stesso anno (il 2008) le due, ormai famose, sentenze²² delle Sezioni Unite Civili, con le quali possiamo dire che il principio dell'abuso del diritto fa il suo ingresso, ufficiale e dirompente, nel nostro ordinamento tributario.

Già dalla lettura delle due pronunce, pressoché identiche, emergono con chiarezza gli elementi distintivi della nuova figura dell'abuso del diritto tributario.

- Se l'oggetto della domanda è la pretesa impositiva e non l'accertamento dell'invalidità o dell'inefficacia di un atto negoziale, e se, al contrario, l'esistenza e l'efficacia del contratto sono dedotti dal contribuente al fine di paralizzare la pretesa dell'amministrazione, ne discende - in conformità alla giurisprudenza della Corte (Cass. nn. 89/07, 11550/07, 12398/07) - la sicura rilevabilità d'ufficio ed anche in sede di giudizio di legittimità delle eventuali cause di invalidità o di inopponibilità all'amministrazione del contratto stesso²³, sempre che, ovviamente, ciò non sia precluso, nella fase di impugnazione, dal giudicato interno eventualmente già formatosi sul punto²⁴ o (nel giudizio di legittimità) dalla necessità di indagini di fatto.
- Viene riconosciuta l'esistenza di un generale principio antielusivo; con la precisazione che la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, non va rinvenuta nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano. In effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e di progressività dell'imposizione (art. 53, secondo comma, Cost.) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non può non ritenersi “*immanente*”²⁵ nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino

essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse”. La Suprema Corte richiama tali principi nella sua sentenza n. 1372/2011, negando così che lo scopo del risparmio fiscale debba essere esclusivo.

²² Cass., Sez. Un. Civ., nn.30055 e 30057 del 23.12.2008, anch'esse in materia di dividend washing e dividend stripping.

²³ Ciò ha comportato, negli anni, il rigetto dell'eccezione di extrapetizione (cfr. Cass. Sez. Trib. n. 7393/2012), con un intervento del Giudice di legittimità teso a reinterpretare profondamente l'oggetto della contestazione prescindendo dagli sviluppi pregressi del giudizio (salvo, eventualmente, il profilo dell'onus probandi). Sul tema della compatibilità con il rispetto del principio del contraddittorio, cfr. A. Marcheselli, La rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto tra regole processuali e garanzie di difesa del contribuente, Riv. trim. dir. trib., 2013, pp. 436 ss. (nota a Cass. Sez. Trib.n. 17949/2012).

²⁴ E' stato tuttavia osservato che “*con specifico riguardo all'IVA, le relative controversie richiedono il rispetto di norme comunitarie imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 del codice civile e dalla sua eventuale proiezione anche oltre il periodo d'imposta che ne costituisce specifico oggetto, qualora, come nel caso in questione, sia impedita la realizzazione del principio di contrasto dell'abuso del diritto, come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema armonizzato d'imposta. Il che comporta che soltanto il giudicato pienamente rispondente alle norme imperative comunitarie in tema di IVA può produrre efficacia espansiva*” (Cass. Sez. Trib. n. 653/2014).

²⁵ E' questo il termine che spesso la Corte ha usato nelle successive sentenze. Ex multis, v. Cass. Sez. Trib. n. 2193/2012.

l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale²⁶.

- Non contrasta con l'individuazione nell'ordinamento di un generale principio antielusione la constatazione del sopravvenire di specifiche norme antielusive, che appaiono anzi mero sintomo dell'esistenza di una regola generale²⁷.
- Siffatto principio non può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.

5. L'abuso del diritto, una soluzione dal processo: il successo ed i punti più critici

Dal deposito di quelle due sentenze, numerosissime²⁸ sono state le pronunce nelle quali i principi appena riassunti sono stati ribaditi ed applicati, con riferimento alle fattispecie più diverse di abuso, ricevendo essi altresì ulteriore definizione.

Anche in questo caso possiamo cercare di esprimere una sintesi per punti.

Il fondamento nel diritto comunitario e nella Costituzione

In materia di IVA ed altri tributi armonizzati l'affermazione del contrasto all'abuso trova conforto nei principi del diritto comunitario, oggi peraltro ribaditi dalla Raccomandazione della Commissione UE²⁹.

La Corte, statuendo su una fattispecie di esterovestizione societaria, ha trovato il modo di precisare che *“quel che rileva ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, non è accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma accertare se il trasferimento in realtà vi è stato o meno, se, cioè, l'operazione sia meramente artificiosa (wholly artificial arrangement), consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica”*³⁰.

Si assiste, invece, alla riaffermazione del fondamento costituzionale (nell'art. 53 Cost.) per l'applicazione del principio generale di divieto dell'abuso in materia di imposte non armonizzate (ad es. imposte dirette, imposte indirette sugli affari, ecc.). Essa è fatta oggetto di

²⁶ “... il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali” (Cass. Sez. Trib. n. 21390/2012).

²⁷ Per un'applicazione del principio in materia di fondo patrimoniale cfr. Cass. Sez. VI-5, n. 7239/2013.

²⁸ Si parla di oltre 5.000 sentenze dal 2008, di cui 1.700 nel 2013 e già 500 quest'anno. Cfr. M. Logozzo, Abuso del diritto e legge delega, Intervento a Tavola rotonda dell'Università Cattolica del Sacro Cuore, Milano 23.5.2014 (dattiloscritto).

²⁹ E' la raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.

³⁰ Cass. Sez. Trib. n. 2869/2013.

specifico rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, disposto dalla Corte di Cassazione con ordinanza³¹ nella quale si pone il quesito se il divieto di abuso del diritto costituisca principio fondamentale anche in materia di imposte non armonizzate per fatti economici transnazionali e se esista un interesse di rilevanza comunitaria al contrasto all'elusione in tale materia violato dalla concessione del c.d. 'condono per le liti pendenti ultradecennali'.

Il Giudice comunitario³² ha negato che per la fattispecie dedotta fossero pertinenti i suoi richiamati precedenti (sentenze Halifax e Part Service), mancando l'abuso "*in modo fraudolento*" del diritto dell'Unione, e che fosse in gioco una restrizione ad una delle libertà fondamentali garantite dal Trattato FUE. Ha affermato che "*nel diritto dell'Unione non esiste alcun principio generale dal quale discenda un obbligo per gli Stati membri di lottare contro le pratiche abusive nel settore della fiscalità diretta e che osti all'applicazione di una disposizione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, qualora l'operazione imponibile derivi da pratiche siffatte e non sia in discussione il diritto dell'Unione*", lasciando ciascuno Stato membro libero di regolare la materia come meglio ritiene.

Un nuovo rinvio pregiudiziale è stato disposto quest'anno con un'ordinanza della Suprema Corte nella quale si chiede alla Corte di Giustizia di esprimersi circa l'applicabilità del principio dell'abuso del diritto in materia doganale, segno del preciso intento di realizzare un'azione sinergica tra Corti di contrasto alle pratiche ritenute abusive in materia fiscale³³.

La rilevabilità d'ufficio

La costruzione teorica sottesa all'abuso del diritto in materia tributaria come principio 'immanente' determina la piena conferma della tesi secondo cui trattasi di questione rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche di legittimità.

Quasi tutte le sentenze affrontano il tema riprendendo pedissequamente le argomentazioni in origine elaborate³⁴.

Tuttavia merita di essere segnalata la sentenza con la quale la Suprema Corte ha censurato il giudice d'appello, che aveva contestato al contribuente la natura abusiva dell'operazione,

³¹ Cass., Sez. Trib. ordinanza n. 22309/2010, in materia di usufrutto su azioni.

³² C. Giust. UE, 29.3.2012, C-417/10, 3M Italia. La controversia era stata definita con il 'condono' per le liti ultradecennali pendenti in Cassazione, che la Corte di Giustizia non ha ritenuto in conflitto con il diritto comunitario.

³³ Cass. Sez. Trib. ord. n. 5808/2014: "... se i regolamenti 1047/2001 e 2988/95 debbano essere interpretati nel senso che è vietato e configura un abuso del diritto ed un comportamento elusivo quello dell'operatore comunitario A (Malvi sas) il quale, non disponendo di un titolo d'importazione o avendo esaurito la propria quota di contingente, acquista determinate partite di merce da altro operatore comunitario B (Tonini Roberto & C.sas), il quale le ha a sua volta acquistate dal fornitore extracomunitario (Bananaservice srl), cedute allo stato estero ad altro operatore comunitario C (L'Olivio Maria) che, possedendone i requisiti abbia ottenuto un titolo nell'ambito del contingente e, senza trasferire il proprio titolo, le ha immesse in libera pratica nella Comunità Europea per cederle, una volta sdoganate ed a fronte di un'adeguata remunerazione, inferiore a quella del dazio specifico per importazioni fuori contingente, al medesimo operatore B (Tonini Roberto & C. sas) che le vende infine all'operatore A (MALVI sas).

³⁴ Solo a mo' d'esempio cfr. Cass. Sez. Trib. n. 7393/2012.

annullandone la sentenza per non aver attivato il contraddittorio delle parti³⁵.

Ed altrettanto interessante è la risposta negativa che la Corte ha dato al tentativo di trasformare un accertamento ordinario in una contestazione ex art. 37-bis, escludendo che in tal caso possano trovare applicazione le più favorevoli regole stabilite per il divieto di abuso. Infatti *“il Giudice tributario - lungi dal rilevare una causa di invalidità o di opponibilità all'amministrazione dei negozi opposta dal contribuente – ha illegittimamente mutato la stessa motivazione degli avvisi di accertamento fondandoli su una diversa norma di legge (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis) la cui applicabilità ,peraltro, per la sua natura, anche, procedimentale, non è rilevabile ex officio”*³⁶.

La ripartizione dell'onere probatorio

Anche le regole per la ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente sono state meglio precisate. Alla prima incombe *“la prova sia del disegno elusivo³⁷ sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato³⁸ e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale³⁹”*. Al secondo *“l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni in quel modo strutturate”*.⁴⁰

Laddove tale onere non fosse stato assolto dal Fisco, la Corte - nell'escludere l'utilizzabilità dello schema concettuale dell'interposizione - ha rigettato le sue domande⁴¹, ma altrove ha ammesso la prova per presunzione con le seguenti argomentazioni⁴²: *“... tale prova può ritenersi raggiunta ove l'Amministrazione in base agli elementi indiziari offerti individui e precisi gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere che le operazioni, attuate mediante utilizzo di schemi negoziali tipici od atipici, debbano essere considerate come irragionevoli in una normale logica di mercato e dunque prive di reale contenuto economico diverso dal risparmio di imposta, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare la*

³⁵ Cass. Sez. Trib. n. 17949/2012, con nota di A. Marcheselli, La rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto tra regole processuali e garanzie di difesa del contribuente.

³⁶ Cass. Sez. Trib. n. 7961/2014.

³⁷ Contesta la mancata prova dello scopo elusivo come *“essenziale”* in un'operazione immobiliare Cass. Sez. Trib. n. 9328/2014.

³⁸ E' il parametro della *“antieconomicità”*, frequentemente utilizzato dalla Corte quale segnale della sussistenza dell'abuso. Per la sua applicazione ad una fattispecie di interessi, a tasso diverso da quello di mercato, dovuti da una società ai suoi soci, cfr. Cass. Sez. Trib. n. 2193/2012. Altrettanto interessante la sentenza n. 3212/2013, che da un'originaria contestazione di ineducibilità di costi per inesistenza delle operazioni applica la categoria dell'abuso del diritto ad un'ipotesi (definita *“senza logica economica”*) di lease back di computer nella quale la sproporzione dei prezzi pattuiti era colmata dalla fruizione di finanziamenti comunitari.

³⁹ Il risultato è il risparmio fiscale e deve essere provato dal Fisco perché è evidente che *“non c'è abuso se non c'è risparmio fiscale (e questo risparmio non costituisce la ragione dell'abuso), e che comunque il recupero fiscale non può essere superiore al vantaggio conseguito con l'abuso”* Cass. Sez. VI-5 n. 6415/2014.

⁴⁰ Cass. Sez. Trib. n. 20029/2010. Si tratta di una delle poche sentenze, in materia di tassazione di contratti di soccida conclusi per eludere il regime delle quote-latte, che dà ragione al contribuente per mancato assolvimento dell'onere della prova da parte dell'amministrazione.

⁴¹ Cass. Sez. Trib. n. 8671/2011, dove la traslazione elusiva di redditi in capo ad una società interposta mediante variazioni ingiustificate di prezzi non era stata dimostrata dall'Ufficio.

⁴² Cass. Sez. Trib. n. 12788/2011.

esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustificano operazioni in quel modo strutturate”.

Abuso/simulazione

A mutare è così la stessa considerazione delle singole norme antielusive, come avviene per l’interposizione personale fittizia (precedentemente ricondotta alla simulazione relativa), attraverso una specifica ricostruzione argomentativa⁴³: *“Ne consegue che il fenomeno della simulazione relativa (nell’ambito del quale può ricomprendersi la interposizione personale fittizia) non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo mediante operazioni effettive e reali, nelle quali difetta del tutto l’elemento caratteristico dei negozi simulati costituito dalla divergenza tra la dichiarazione esterna e la effettiva volontà dei contraenti o meglio dalla relazione funzionale, integrante la causa unitaria, che intercorre tra il negozio apparentemente stipulato (simulato) e quello effettivamente concluso dalle parti (dissimulato)”.*

Tali considerazioni sono applicate altresì alla fattispecie dell’interposizione di una donazione al figlio per sottrarre la vendita di area edificabile alla tassazione ai fini Irpef della plusvalenza⁴⁴.

Il rapporto abuso/illecito/frode

Viene, altresì, approfondito il rapporto abusività/illiceità⁴⁵ nel riferimento alle *“razionali giustificazioni economiche”*⁴⁶ dell’operazione⁴⁷ *“in relazione dunque ad un parametro di tipo teleologico - ben distinto da quello fondato sul criterio lecito/illecito con il quale deve essere valutata la difformità della condotta ad una norma giuridica di divieto - che è utilizzato come tipico elemento sintomatico per la verifica della natura fiscalmente elusiva di una operazione in sé lecita, integrante la fattispecie dell’abuso del diritto che, come noto, rende inopponibile all’Amministrazione finanziaria il risultato elusivo ottenuto dalla impresa”.*

Sul rapporto con la frode, verte una recente pronuncia in materia di istanza di revisione e di rimborso dei dazi corrisposti in eccedenza - in forza di un sistema di transfer pricing – per importazioni di autovetture dalla Corea⁴⁸. In tal caso la Corte ha ritenuto la disciplina sul transfer pricing *“una clausola antielusiva finalizzata ad evitare trasferimenti di utili mediante l’applicazione di prezzi inferiori o superiori al valore dei beni scambiati ...”.* Qui addirittura

⁴³ Cass. Sez. Trib. n. 12788/2011.

⁴⁴ Cass. Sez. Trib. n. 449/2012.

⁴⁵ Per interessanti considerazioni sul rapporto abuso/illegittimità/illiceità si richiama ancora F. Piraino, op. cit., p. 81 ss.

⁴⁶ Cass. Sez. Trib. n.12622/2012.

⁴⁷ Nella specie una remissione di debito che produceva una minusvalenza dedotta.

⁴⁸ Cass. Sez. Trib. n. 7716/2013.

la conclusione è che l'abuso nella fattispecie renderebbe impossibile la sussistenza della richiesta “*manca di frode del dichiarante*”, poiché “*la presenza di un abuso del diritto, ai fini delle imposte sui redditi, vale - in altri termini - ad integrare anche una frode relativa ai dazi doganali, mediante la richiesta di riduzione del valore delle merci, sulla base del prezzo di una transazione considerata non attendibile dalla legge*”.

Per contro, successivamente, la Corte ha escluso “*dalla nozione di abuso del diritto in materia tributaria le ipotesi di condotte illecite fraudolente od anche soltanto simulatorie, iscrivendo invece il fenomeno nell’ambito delle sole condotte lecite (id est: non violative di prescrizioni normative) e non occulte (essendo realmente diretta la volontà dei contraenti <abusivi> alla produzione degli effetti giuridici previsti dalla legge), che consentono di perseguire legalmente il risultato finale previsto ...*”⁴⁹.

E da altre pronunce emerge l'irrelevanza ai fini della configurabilità dell'abuso della prova della frode delle relative condotte⁵⁰.

Abuso ed interpretazione degli atti nell'imposta di registro

Nell'ambito dell'ormai sicura estensione della categoria dell'abuso del diritto all'area delle altre (diverse dall'IVA) imposte indirette è stato sovente affrontato il tema del suo rapporto con l'attività di interpretazione degli atti nell'imposta di registro⁵¹.

Sull'art. 20 T.U.R. la Corte si spinge ad affermare: “*... gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscono a semplici elementi della fattispecie tributaria. Ciò comporta che ... dovrà darsi la preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali, in considerazione della funzione antielusiva sottesa alla disposizione in parola...*”⁵².

E' il caso del conferimento di azienda (agricola) in società di capitali previa acquisizione delle azioni di questa e successiva cessione di partecipazioni sociali (a conferitaria e soci)⁵³. Sul punto la Corte argomenta: “*Peraltro in tema di imposta di registro, la scelta, compiuta dal legislatore con il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, di privilegiare, nella contrapposizione fra <la intrinseca natura e gli effetti giuridici> ed <il titolo o la forma*

⁴⁹ Cass. Sez. Trib. n. 27679/2013. In tale pronuncia la Corte rigetta il ricorso dell'Agenzia, che si era affannata a ricostruire la simulazione dei rapporti di soccida a suo dire dissimulanti quelli di appalto, per non aver dimostrato carente giustificazione economica e risparmio fiscale.

⁵⁰ Cass. Sez. Trib. n. 3938/2014, su una complessa operazione societaria che “*appalesa profili di estraneità agli schemi funzionali della pur richiamata logica del riassetto societario*”.

⁵¹ Tema che al quale sono dedicate moltissime pronunce che, incontrando critiche anche pesanti della dottrina, hanno ‘forzato’ i limiti tradizionali in materia di tassazione con imposta d'atto dei negozi collegati e di rilevanza dei soli “effetti giuridici” (art. 20 T.U.R.). Tra le ultime appare opportuno richiamare Cass. Sez. Trib. n. 7335/014, in materia di conferimento di immobili con previa accensione di mutuo ipotecario e successiva cessione di quote ad alcuni dei soci, che sulla considerazione non frazionata dei negozi non collegati azzarda un'affermazione di coerenza di tale ottica con la mutata natura del tributo di registro come imposta (non più tassa) avente come oggetto la manifestazione di capacità contributiva commisurabile ad una specifica forza economica.

⁵² Cass. Sez. Trib. n. 5877/2014.

⁵³ Cass. Sez. Trib. n. 6835/2013.

apparente> di essi, il primo termine, unitariamente considerato, implica, assumendo un rilievo di fondo, che gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscono a semplici elementi della fattispecie tributaria. Ciò comporta che, ancorché non possa prescindersi dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni generali, nell'individuazione della materia imponibile dovrà darsi la preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali, in considerazione della funzione antielusiva sottesa alla disposizione in parola, sicché l'autonomia contrattuale e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli economici, riferiti alla fattispecie globale) restano necessariamente circoscritti alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, perché altrimenti finirebbero per sovvertire i detti criteri impositivi, come nella specie (v. pure Cass. sentenze n. 9162 del 16/04/2010, n. 1913 del 2007)".

Ancor più nettamente ha distinto la Corte, con altra pronuncia⁵⁴, gli ambiti della clausola generale di cui all'art. 37-bis e dell'interpretazione degli atti di cui all'art. 20 T.U.R., precisando che quest'ultimo è *“disposizione ispirata pure a finalità genericamente antielusiva”* ma *“non configura disposizione antielusiva”*, restando ad essa inapplicabili (anche per la limitatezza del rinvio soltanto alle disposizioni su *“poteri”* ed *“attribuzioni”*) le garanzie procedimentali del sistema antielusivo delle imposte dirette.

Le garanzie procedimentali

Il piano delle garanzie procedimentali - quali quelle imposte dall'art. 37-bis (obbligo di richiesta previa di chiarimenti, termine per le osservazioni, obbligo di motivare, riscuotibilità soltanto dopo la sentenza di primo grado) - si rivela molto critico per l'abuso del diritto che, frutto dell'elaborazione giurisprudenziale, si muove al di fuori di un percorso procedimentale normativamente statuito.

Emerge così, a volte, l'intento svalutativo della rilevanza delle garanzie, nell'assunto che sia sufficiente un'instaurazione del contraddittorio in qualsiasi forma⁵⁵, anche soltanto con le deduzioni al processo verbale di constatazione. In questi termini è l'argomentazione utilizzata dalla Corte, a proposito della previsione contenuta al 4° comma dell'art. 37-bis del d.P.R. n. 600/1973: *“Ed invero va rilevato al riguardo che la norma succitata non richiede particolari formalità per la preventiva richiesta di chiarimenti al contribuente, prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento, limitandosi a prevedere che la stessa possa essere fatta <anche per lettera raccomandata>, senza escludere, pertanto, altre modalità, ivi compresa la*

⁵⁴ Cass. Sez. Trib. n. 15319/2013.

⁵⁵ Cass. Sez. Trib. n. 7393/2012, in materia di svalutazione di una partecipazione in società controllata estera.

richiesta orale da parte dei verbalizzanti, dovendola sola risposta del contribuente essere necessariamente formulata per iscritto (cfr. Cass. 351/09)”.

Il conflitto emerge con chiarezza nella recente ordinanza⁵⁶ con cui la Sezione tributaria della Corte ha rimesso gli atti alla Corte Costituzionale deducendo la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dell’art. 37-bis citato.

Secondo la Corte rimettente, la norma, ritenuta “*speciale rispetto a quella più generale del cosiddetto abuso del diritto*”, nel comminare la sanzione di nullità per il mancato rispetto del contraddittorio risulta irragionevolmente difforme dalle previsioni di altre disposizioni come quella in materia di interpretazione degli atti (art. 20 T.U.R.) e dal principio di rilevanza d’ufficio vigente in materia di abuso⁵⁷.

Abuso e riorganizzazione societaria

Forse anche per fornire una risposta alle reazioni - spesso pesantemente critiche - di buona parte della dottrina, nel 2011 si avvia una riflessione sui rischi di un eccessivo allargamento del perimetro di applicazione dello strumento con particolare riferimento alle operazioni di riorganizzazione.

E’ di questo periodo una pronuncia in materia di deducibilità di interessi passivi per una ristrutturazione infragruppo⁵⁸. Con un’ampia e dotta ricostruzione, la Corte avverte che “*l’applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività d’impresa*”. Essa ritiene di dover introdurre la distinzione tra operazioni finanziarie, frazionamento di contratti ed interposizione di congiunti, sospettate di abuso, e ristrutturazioni societarie, soprattutto se realizzate da grandi gruppi, nelle quali la strategia non può essere finalizzata al conseguimento di una redditività in tempi brevi. Afferma che “*il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale, di ragioni extra fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell’operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in miglioramento strutturale e funzionale dell’impresa... Secondo quanto sopra spiegato, il sindacato*

⁵⁶ Cass. Sez. trib. n. 24739/2013, in materia di deducibilità della minusvalenza a seguito di crediti precedentemente svalutati..

⁵⁷ Per una considerazione critica dell’ordinanza cfr. G. Franson, La diversa disciplina procedimentale dell’elusione e dell’abuso del diritto: la Cassazione vede il problema, ma non trova la soluzione, Riv. dir. trib. 2014, II, pp.47 ss. L’Autore ipotizza una paradossale situazione: “*Se, per avventura, i giudici costituzionali dovessero ritenere che è giustificato differenziare il procedimento di accertamento in materia di elusione, rispetto al procedimento ordinario, il risultato non sarà solo di ritenere infondata la questione proposta dai giudici remittenti, ma anche quello di obbligare a ritenere fondata l’opposta questione di legittimità costituzionale, relativa all’indebita non differenziazione della disciplina procedimentale dell’abuso rispetto a quella dell’accertamento in generale*”.

⁵⁸ Cass. Sez. Trib. n. 1372/2011.

dell'amministrazione finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili (e cioè una fusione) solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale”.

Sulla stessa scia della particolare cautela per le ristrutturazioni societarie, si pone l'affermazione, contenuta in una successiva pronuncia⁵⁹, per la quale “... *il carattere elusivo ... presuppone l'esistenza di un valido strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dal contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito dal contribuente*”.

E sulla materia diventa più esigente l'esame dell'assolvimento all'onere della prova⁶⁰.

Sanzionabilità dell'abuso

La sanzionabilità del comportamento ‘abusivo’, proprio per l'irrilevanza ai suoi fini della configurabilità della condotta come illecito, ha costituito per la Suprema Corte, in un primo momento, un argine da non valicare. La giustificazione sarebbe fornita dalle “*obiettive condizioni d'incertezza sulla portata della norma sanzionatoria, nel cui ambito di applicazione è riconducibile la violazione di un principio di ordine generale, come l'abuso del diritto*”.⁶¹

Ma anche questa soglia viene presto superata⁶², nell'assunto che il principio generale sia ormai “*chiaro ed univoco*” e che “... *la legge non considera per l'applicazione delle sanzioni quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che le voci di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o siano <indebite> aggettivo espressamente menzionato nell'art. 37 bis, comma 1 cit. In sostanza le sanzioni si applicano per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto all'accertamento. Tale conclusione è rafforzata dal testo del comma 6 della stessa disposizione, che prevede che le maggiori imposte accertate siano iscritte a ruolo <secondo i criteri di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in corso di giudizio> rendendo così evidente che il legislatore ritiene l'applicazione di sanzioni come effetto naturale dell'esito dell'accertamento in materia di atti elusivi. Presupposto di detta applicazione è il dato non*

⁵⁹ Cass. Sez. Trib. n. 21390/2012. La Corte esclude che, in vigenza del vecchio diritto societario, possano considerarsi equivalenti le soluzioni della fusione e della cessione di quote per una società proprietaria di un terreno edificabile.

⁶⁰ Cass. Sez. Trib. n. 4604/2014 nel dar torto al Fisco sottolinea l'evidenza documentale del fatto che “... *l'acquisizione della partecipazione nella società greca M non fosse operazione isolata, ma rientrasse in un ben più ampio progetto di riorganizzazione strutturale e funzionale del gruppo P. – del quale la ricorrente era capogruppo – progetto riconosciuto dallo stesso ufficio accertatore ...*”.

⁶¹ Cass. Sez. Trib. n. 12042/2009. Appartiene a questa pronuncia la singolare indicazione dei principi di collaborazione e buona fede dello Statuto quale causa di giustificazione dell'immanenza del principio generale anti-abuso. Come dire: se il rapporto deve essere informato a collaborazione e buona fede, la tutela anti-abuso non può mancare.

⁶² Cass. Sez. Trib. n. 25537/2011, in materia di cessione di partecipazioni. Per un articolato commento al tema cfr. G. Marini, Note in tema di elusione fiscale, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative, Riv. trim. dir. trib. 2013, pp.325 ss.

contestato della diretta applicabilità alla fattispecie dell'art. 37 bis in relazione all'oggetto dell'accertamento (fusioni societarie, cessioni di quote, minusvalenze e plusvalenze)”.

Il principio è riaffermato in materia di imposta di registro ma con riferimento esplicito all'art. 37-bis, addirittura con ordinanza⁶³, secondo cui è evidente “*come il legislatore non ritenga gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno abuso del diritto*”.

L'abuso e l'illecito penale

Com'era inevitabile, l'abuso del diritto tributario ha dovuto misurarsi con il problema della rilevanza penale delle condotte ed il percorso sembra identico a quello compiuto per l'applicabilità delle sanzioni amministrative.

La sanzione penale è, in un primo tempo, esclusa dalla stessa Cassazione Penale⁶⁴, per una fattispecie in materia di IVA all'importazione, in quanto “*sul piano penale, occorre ipotizzare che sia intervenuta un'operazione reale ... E' necessario, in proposito, rilevare che i regimi di presunzione legale operanti in campo tributario non possono essere utilizzati, sic et simpliciter, in sede penale. Lo strumento dell'abuso del diritto costituisce un vero e proprio meccanismo presuntivo che consente all'amministrazione di disconoscere operazioni per il solo fatto che la loro forma giuridica non corrisponde ad un'effettiva realtà economica, ponendo la prova di tale realtà a carico del contribuente... la figura dell'abuso del diritto costituisce un mezzo di contrasto all'elusione fiscale, che ha un carattere di strumento di accertamento semplificato per l'amministrazione, ma che deve essere utilizzato dall'amministrazione finanziaria con particolare cautela*”.

Seppur in sede cautelare, già nel 2011 la stessa Sezione fa marcia indietro, ritenendo sussistente il fumus di una dichiarazione infedele per una fattispecie di contestazione ai sensi dell'art. 37-bis. Infatti “*la suddetta condotta, essendosi risolta in atti e negozi non opponibili all'amministrazione, avrebbe comunque comportato una dichiarazione infedele, perché nella stessa gli elementi attivi non sono stati esposti nel loro ammontare effettivo*”⁶⁵.

Più nota, per il richiamo mediatico che l'ha caratterizzata, è la decisione, anch'essa sul piano cautelare, assunta da altra Sezione della Suprema Corte⁶⁶ sul ben noto caso “D&G”, affermando: “*Pertanto, se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della*

⁶³ Cass. Sez. VI n. 2234/2013.

⁶⁴ Cass. pen. Sez. III, n. 14486/2009.

⁶⁵ Cass. pen. Sez. III, n. 26723/2011.

⁶⁶ Cass. pen. Sez. II, n. 7739 del 28.2012, che invero richiama l'appena citata pronuncia della sezione III n. 26723/2011 ed è a sua volta richiamata da quest'ultima sezione nella sentenza n. 19100/2013 in tema di ‘*schermatura societaria*’ realizzata a fini fiscali.

dichiarazione fiscale e si concretizzano nell'infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato tout court penalmente irrilevante. Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito d'applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile.”.

Deve però registrarsi la recentissima presa di posizione della stessa Sezione III della Cassazione Penale che, con un'ampia ed argomentata sentenza⁶⁷, sembra voler sbarrare la strada alla rilevanza penale in sé dell'abuso del diritto in materia tributaria per l'esigenza, inderogabile, di una norma incriminatrice.

E' possibile perciò oggi concludere che esiste grande incertezza circa la possibilità che alle condotte tributarie qualificabili come abuso venga riconosciuta un'autonoma rilevanza penale.

6. L'intervento del legislatore ed il tentativo di 'codificare' l'abuso

Il coro di polemiche sollevato in questi anni dalla svolta della giurisprudenza di legittimità in tema di abuso nel diritto tributario ha stimolato la redazione di proposte di legge con l'intento, più o meno dichiarato, di porre dei limiti all'applicazione della nuova categoria interpretativa.

Un primo tentativo di inserire la norma nel disegno di legge delega per la riforma tributaria è fallito perché questo, approvato dalla sola Camera dei Deputati, è decaduto per l'anticipata fine della legislatura.

Il testo è stato riproposto nel nuovo disegno di legge delega, tradottosi nella legge 11 marzo 2014 n. 23. E' l'art. 5 che lo contiene, rubricato “*Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale*”.

I principi e criteri direttivi non sembrano alimentare particolari illusioni. Sotto l'egida della Commissione Europea⁶⁸ e nella vana affermazione della garanzia della “*libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale*” (primo comma, lett. b), sono stati riprodotti nel testo normativo i caratteri essenziali (sopra descritti) del ‘*diritto vivente*’ in materia, accompagnandoli con l'anestetico di un proclamato diritto al contraddittorio, per il dichiarato fine di unificare le vigenti disposizioni antielusive al principio generale del divieto dell'abuso del diritto.

In termini di garanzie non sembra un gran risultato poiché l'unica rilevante conseguenza di tale ‘*codificazione*’ finirebbe per essere il superamento dei dubbi circa la rilevanza penale

⁶⁷ Cass. pen. Sez. III n.15186/2014 in materia di IVA all'importazione, per un velivolo importato dagli Stati Uniti alla Danimarca ma asseritamente destinato sin dall'origine all'Italia.

⁶⁸ Al primo comma è citata la raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.

delle condotte abusive, che diverrebbero finalmente e pacificamente punibili.

Inoltre va considerato che con il maldestro intervento del legislatore si completa perfettamente il processo di graduale ‘fagocitazione’⁶⁹, ad opera dell’abuso del diritto, di ogni diversa figura (elusione, simulazione, risparmio d’imposta, ecc.) che scompare privata di ogni ragion d’essere.

Nulla sembra possa cambiare, invece, nell’ampiezza del sindacato giurisprudenziale, particolarmente quello di legittimità, che non potrà che conservare lo spazio conquistato con la creazione di questo formidabile strumento interpretativo⁷⁰.

7. L’abuso del diritto ed il superamento delle vecchie categorie: la sfida all’interprete

La lettura delle tante sentenze e l’esame delle fattispecie in esse descritte prospetta un non edificante quadro di contribuenti che ricorrono ad ogni genere di strumento negoziale, più o meno distorto, per evitare il pagamento dei tributi che la legge impone. Una sorta di guerra ‘diritto contro diritto’, nella quale la tassazione non è il necessario effetto giuridico del realizzarsi del presupposto previsto dalla legge ma è la conseguenza indesiderata dell’inopponibilità al Fisco di una forma giuridica, quest’ultima voluta essenzialmente perché l’altra non si producesse.

La risposta dell’ordinamento tributario al problema, data dal massimo livello interpretativo (la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione), induce la sensazione che, al di là delle specifiche argomentazioni, attraverso il principio del divieto di abuso o la clausola generale si intenda pervenire al medesimo risultato: riconoscere all’amministrazione fiscale, ma soprattutto al giudice tributario, il potere di stabilire ciò che è conforme ad un corretto concorso contributivo (da cui il riferimento all’art. 53 della Costituzione) e ciò che non lo è, con un giudizio formulato ex post (a volte, a distanza di molti anni) ed anche prescindendo dalle norme (civilistiche o tributarie) in forza del suo radicamento nei ‘*principi*’ (comunitari o costituzionali).

Forte è il sospetto che sia ormai difficile rinvenire confini tra i profili dell’abuso, dell’elusione e del risparmio d’imposta. Infatti, salva (ma ormai svuotata di ogni significato⁷¹) l’astratta affermazione del diritto del contribuente a perseguire il lecito risparmio d’imposta inteso come libertà di scegliere la soluzione meno onerosa fiscalmente, esso viene però ricondotto ad una scelta fortemente vincolata da condizioni la cui estensione non è sempre

⁶⁹ La suggestione ci viene da A. Tomassini, *Abuso del diritto o <Leviatano>?*, *Corr. Trib.* 2013, pp. 2145 ss.

⁷⁰ Con efficace sintesi si è parlato di “quello spazio di libertà che, attraverso l’elaborazione pretoria del principio dell’abuso del diritto, il giudice di legittimità ha disegnato per riservarsi la possibilità di adeguare la decisione al fatto, per supplire alle deficienze operative dell’Agenzia e a quelle tecnico-giuridico delle commissioni tributarie e, infine, per rimediare ai (supposti) fallimenti normativi; insomma per compiere operazioni, spesso anche meritorie, ma innegabilmente connotate di intensa <politicità>” G. Fransoni, *op. cit.*, p. 60.

⁷¹ Come è inevitabile se si assume lo stesso risparmio d’imposta a parametro di valutazione circa la sussistenza dell’abuso.

facilmente definibile, tanto più a priori.

Se il ‘*vantaggio fiscale*’ è un dato incontestabile, poiché insito nell’emergere della contestazione⁷², e la conformità alle specifiche disposizioni di legge un elemento comunque non decisivo (se non, addirittura, irrilevante), il perno attorno al quale ruota il nuovo strumento concettuale viene ad essere rappresentato da questa sorta di ‘*id quod plerumque accidit*’, di ‘*regole di esperienza*’⁷³, richiamata dai concetti di “normalità”, di “economicità”, di “congruità”⁷⁴.

E’ però difficile immaginare di riportare certezza nel nuovo contesto, guardando alla gestione del ‘*rischio abuso*’, attraverso gli improvvisati interventi legislativi, già descritti.

La verità è che è cambiata la percezione del rapporto d’imposta e, conseguentemente, la visione delle regole che lo devono disciplinare e degli strumenti per la sua attuazione.

Nulla allora può restare come prima e chi non avverte il cambiamento intuendone la direzione rischia di pagare un prezzo molto alto.

Occorre, perciò, interrogarsi su forme innovative di argomentazione e prova nel processo che si radichino nelle ragioni economiche, aziendali, persino (a volte) naturali dei comportamenti oggetto di contestazione, sì da ricostruirne le ragioni e dimostrarne la ragionevolezza.

Si dirà: è la prevalenza della sostanza sulla forma, anche nel diritto e nel processo tributario.

Per ciò che abbiamo illustrato in precedenza, è innegabile che l’osmosi con gli altri ordinamenti giuridici nazionali anche di common law, favorita dall’estendersi dell’applicazione dei principi del diritto comunitario e dalla globalizzazione dell’economia, ha determinato il progressivo diffondersi nel nostro diritto, anche tributario, di canoni ermeneutici tesi a svalutare la rilevanza delle forme degli atti e dei negozi in favore di un’ottica ‘*sostanzialistica*’ che, privilegiando la considerazione di profili differenti da quello giuridico-formale (economici, aziendali, sociali), conducono all’utilizzo di categorie di problematica definizione con gli strumenti del giurista.

Con un effetto ‘*a cascata*’, l’amministrazione finanziaria è indotta a sentirsi affrancata dal rigoroso rispetto delle ‘*forme di legge*’, che spesso nel passato ha avvertito con insofferenza come ostacoli alla sua azione, e tende a confezionare la pretesa facendo leva proprio sulle nuove categorie la cui ‘*autorità*’ giustifica un diffuso ribaltamento dell’onere della prova in capo al contribuente.

⁷² Salva l’ipotesi di una contestazione errata, formulata in assenza di un reale risparmio d’imposta.

⁷³ Non è un caso che la stessa Corte, come ricordato, abbia nei primi tempi ritenuto che l’abuso del diritto non dovesse essere oggetto di sanzione perché si risolve in un ragionamento di tipo presuntivo.

⁷⁴ Per un’applicazione emblematica di tali concetti alla materia dell’abuso si veda, da ultimo, Cass. Sez. Trib. n. 12502/2014.

Diventa così molto difficile, nelle scelte connesse al concreto operare, individuare soluzioni tecniche ragionevolmente scevre da rischi.

Pur nella consapevolezza che le scelte fiscali rimangono, oggi più che mai, decisioni assunte in regime di incertezza, possiamo riconoscere che occorre prestare la massima attenzione agli aspetti sostanziali (rapporti economici, flussi finanziari, interessi in gioco, relazioni tra gli attori) ed alla loro correlazione con il gravame fiscale alternativamente connesso alle possibili soluzioni alternative. Non si tratta di compiere la *‘scelta obbligata’* della soluzione fiscalmente più costosa per restare tranquilli, ma di costruire con prudenza e cura la soluzione nella consapevolezza che l’eventuale risparmio d’imposta così come la non ordinarietà di certe situazioni non troverà più tutela nel solo dato normativo o nella sua assenza ma dovrà reggersi su fondamenti accettabili e documentati.

Sulla fiscalità si gioca oggi una battaglia complessa, dall’elevato contenuto politico e sociale. Non mancano (né mancheranno) scontri anche pesanti poiché rilevanti sono gli interessi in gioco. Molte scelte sono (e saranno) dettate dalla necessità e determinano (e determineranno) sacrifici gravi per tanti individui.

In quest’ottica non sembrano poter sussistere aree di impunità o di sicurezza.

Se lo Stato chiede a tutti gravi sacrifici, non può certamente tollerare il comportamento di chi intenda ingiustificatamente sottrarsi, ma i diritti della persona vanno garantiti in ogni caso perché sono un patrimonio di tutti.