

DECLARATORIA SULLA TESI DI DOTTORATO

Il/la sottoscritto/a

COGNOME:

NOME:

Matricola di iscrizione al Dottorato:

Titolo della tesi:

Dottorato di ricerca in

Ciclo

Tutor del dottorando

Anno di discussione

DICHIARA

sotto la sua responsabilità di essere a conoscenza:

- 1) che, ai sensi del D.P.R. 28.12.2000, N. 445, le dichiarazioni mendaci, la falsità negli atti e l'uso di atti falsi sono puniti ai sensi del codice penale e delle Leggi speciali in materia, e che

nel caso ricorressero dette ipotesi, decade fin dall'inizio e senza necessità di nessuna formalità dai benefici previsti dalla presente declaratoria e da quella sull'embargo;

2) che l'Università ha l'obbligo, ai sensi dell'art. 6, comma 11, del Decreto Ministeriale 30 aprile 1999, n. 224, di curare il deposito di copia della tesi finale presso le Biblioteche Nazionali Centrali di Roma e Firenze, dove sarà consentita la consultabilità, fatto salvo l'eventuale embargo legato alla necessità di tutelare i diritti di enti esterni terzi e di sfruttamento industriale/commerciale dei contenuti della tesi;

3) che il Servizio Biblioteca Bocconi archiverà la tesi nel proprio Archivio istituzionale ad Accesso Aperto e che consentirà unicamente la consultabilità on-line del testo completo (fatto salvo l'eventuale embargo);

4) che per l'archiviazione presso la Biblioteca Bocconi, l'Università richiede che la tesi sia consegnata dal dottorando alla Società NORMADEC (operante in nome e per conto dell'Università) tramite procedura on-line con contenuto non modificabile e che la Società Normadec indicherà in ogni piè di pagina le seguenti informazioni:

- tesi di dottorato: Abuso del diritto ed elusione fiscale: teoria, disciplina e conseguenze sanzionatorie;
- di: Bruni Francesco;
- discussa presso: l'Università commerciale Luigi Bocconi di Milano, nell'anno 2016;
- La tesi è tutelata dalla normativa sul diritto d'autore (legge 22 aprile 1941, n.633 e successive integrazioni e modifiche). Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Commerciale Luigi Bocconi di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte;
- **solo nel caso sia stata sottoscritta apposita altra dichiarazione con richiesta di embargo:** La tesi è soggetta ad embargo della durata di 36 mesi;

5) che la copia della tesi depositata presso la NORMADEC tramite procedura on-line è del tutto identica a quelle consegnate/inviata ai Commissari e a qualsiasi altra copia depositata negli Uffici dell'Ateneo in forma cartacea o digitale e che di conseguenza va esclusa qualsiasi

responsabilità dell'Ateneo stesso per quanto riguarda eventuali errori, imprecisioni o omissioni nei contenuti della tesi;

6) che il contenuto e l'organizzazione della tesi è opera originale realizzata dal sottoscritto e non compromette in alcun modo i diritti di terzi (legge 22 aprile 1941, n.633 e successive integrazioni e modifiche), ivi compresi quelli relativi alla sicurezza dei dati personali; che pertanto l'Università è in ogni caso esente da responsabilità di qualsivoglia natura, civile, amministrativa o penale e sarà dal sottoscritto tenuta indenne da qualsiasi richiesta o rivendicazione da parte di terzi;

7) che la tesi di Dottorato rientra in una delle ipotesi di embargo previste nell'apposita dichiarazione **“RICHIESTA DI EMBARGO DELLA TESI DI DOTTORATO”** sottoscritta a parte.

Data: 30.01.2015

COGNOME

BRUNI

NOME

FRANCESCO

A mio padre e mia madre

RINGRAZIAMENTI

La stesura del presente lavoro mi è sembrata, per lunghi mesi, la tessitura della tela di Penelope. Se sono riuscito, alla fine, a scongiurare il rischio che rimanesse esclusivamente tale, lo devo soprattutto alle persone che mi sono state vicine ed i cui sforzi si sono aggiunti ai miei nel completamento di questa analisi. Desidero, pertanto, ringraziare tutti coloro i quali, in modo differente ma ugualmente sincero, mi hanno supportato (nonchè sopportato) ed incoraggiato a portare avanti la ricerca che stavo compiendo. A loro va la mia più profonda e sentita riconoscenza.

Tra di essi, non posso che menzionare, anzitutto, il prof. Francesco Mucciarelli, al quale esprimo autentica gratitudine per avere dapprima accettato di farmi da guida ed avermi, poi, sapientemente orientato nella scelta dell'oggetto di ricerca, agevolandone lo sviluppo con indicazioni preziose ed illuminanti.

Ugualmente sentiti sono i ringraziamenti per il dott. Enrico Basile, la cui pazienza nel leggere attentamente il mio manoscritto è stata seconda solo alla perizia con la quale ha tentato (invano) di migliorarlo.

Un pensiero particolare va anche al *Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Strafrecht* di Freiburg im Breisgau, dove ho trascorso un lungo e fruttuoso periodo di ricerca, grazie alla cortesia del direttore dell'Istituto, il Prof. Ulrich Sieber ed alla squisita ospitalità della coordinatrice, Dott.ssa Johanna Rinceanu e della referente per l'Italia, Dott.ssa Konstanze Jarvers.

Nel corso di quegli irripetibili mesi, non solo di studio, ho avuto modo di confrontarmi in maniera aperta con diversi colleghi italiani e stranieri, dei quali ricordo, con grande piacere, Antonella Massaro, Antonia Menghini, Francesco Diamanti, Adriano Martufi, Massimiliano Lenzi ed Ahmed El-Saghir.

Ringrazio, inoltre, Albrecht Bierschenk e la piccola Finja per avermi accolto, affettuosamente, nella loro splendida casa nel Wiehre, alle porte della Foresta Nera.

Da ultimo (anche se meriterebbero il primo post!), sono a rendere grazie ai miei genitori, che hanno sempre creduto nelle mie capacità, rincuorandomi e sostenendomi in tutti i momenti di immancabile difficoltà.

Il periodo di ricerca all'estero, necessario allo svolgimento dell'analisi storico-comparativa, poi confluita all'interno del presente lavoro, è stato finanziato, in parte, dalla Fondazione Cariplo, mediante l'erogazione di un Cariplo Mobility Grant

INDICE - SOMMARIO

CAPITOLO PRIMO
ABUSO DEL DIRITTO: UNA TEORIA

1.	Cenni introduttivi.....	3
2.	Le origini del concetto di abuso del diritto.....	5
3.	La teoria moderna dell'abuso del diritto	11
3.1	L'abuso del diritto in Francia	11
3.1.1	La giurisprudenza	11
3.1.2	La dottrina favorevole	13
3.1.3	La dottrina contraria	17
3.2	L'abuso del diritto in Germania.....	21
3.3	L'abuso del diritto in Italia	26
3.3.1	Le posizioni della dottrina	26
3.1.1.1	La I fase del dibattito	26
3.1.1.2	La II fase del dibattito	40
3.3.2	Le posizioni della giurisprudenza	52
3.3.3.	L'attuale conformazione del divieto di abuso del diritto civile	64

CAPITOLO SECONDO
ABUSO DEL DIRITTO ED ELUSIONE FISCALE

1.	Considerazioni generali.....	71
2.	Le forme di reazione dei contribuenti all'insorgenza degli obblighi tributari.....	72
2.1	Fattori che incidono sull'attuazione di condotte di riduzione del carico tributario.....	73
2.2	Le diverse forme di reazione dei contribuenti.....	76
3.	La Scuola Pavese e l'interpretazione funzionale. La nascita del concetto di elusione....	86
4.	L'evoluzione normativa della lotta all'elusione fiscale	91
4.1	Le proposte ed i disegni di legge dagli anni '60 agli anni '90.....	92
4.2	La direttiva n. 90/434/CEE e l'art. 10, comma 1, della l. n. 408/1990	98

4.3	L'art. 37- <i>bis</i> del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.....	103
4.3.1	Il dato letterale dell'art. 37- <i>bis</i>	104
4.3.2	La nozione di elusione fiscale delineata dall'art. 37- <i>bis</i>	106
4.3.3.	L'ambito di applicazione (oggettivo, soggettivo, temporale) dell'art. 37- <i>bis</i>	113
4.3.4	La reazione dell'ordinamento facoltizzata dall'art. 37- <i>bis</i>	117
4.3.5	Contestazione ed accertamento della fattispecie elusiva: le garanzie procedurali del contribuente	119
4.3.6	L'art. 37- <i>bis</i> , la nozione di elusione codificata e la necessità di uno strumento alternativo	121
5.	La via comunitaria del contrasto dell'elusione fiscale.....	123
5.1	Le prime statuizioni della CGCE.....	125
5.2	Il c.d. caso <i>Halifax</i> e la nascita del concetto di abuso del diritto tributario.....	132
5.3	La giurisprudenza comunitaria successiva al c.d. caso <i>Halifax</i>	139
5.4	Un nucleo comune alla definizione di abuso del diritto tributario.....	150
6.	Il recepimento del concetto di abuso da parte dell'ordinamento tributario italiano	154
6.1	La I fase giurisprudenziale (2000 – 2002): la piena tutela dell'autonomia negoziale	156
6.2	La II fase della giurisprudenza (2005): la nullità civilistica dei contratti	160
6.3	La III fase (2006 – 2008): la diretta precipitazione interna del principio comunitario..	168
6.4	La IV fase (2008): il radicamento costituzionale del principio antiabusivo	180
6.5	La V fase (2009): l'applicazione del principio in deroga alle norme antielusive.....	183
6.6	La VI fase (2010 – 2011): verso una più corretta definizione della nozione di abuso ..	189
6.7	Le garanzie procedurali del contribuente nel raffronto tra i due strumenti	200
7.	I punti critici emersi nell'analisi della giurisprudenza interna.....	207
7.1	Il radicamento del principio antiabusivo nell'art. 53 della Costituzione.....	208
7.2	La violazione dei principi della riserva di legge e di libera iniziativa economica.....	210
7.3	La compressione delle garanzie difensive del contribuente.....	216
8.	L'art 10- <i>bis</i> della l. n. 212/2000 e la nuova disciplina in materia di abuso	225

CAPITOLO TERZO
 ABUSO DEL DIRITTO ED ELUSIONE FISCALE:
 LE CONSEGUENZE SANZIONATORIE

1.	L'illecito fiscale e le conseguenze sanzionatorie.....	237
2.	La sanzionabilità delle condotte elusive	247
3.	La rilevanza penale delle condotte elusive	248
3.1	Tra diritto giurisprudenziale e principio di legalità penale.....	249
3.2	I fattori di crisi del principio di legalità penale	252
3.3	Il principio di legalità all'interno dell'ordinamento giuridico europeo.....	260
3.4	Verso una rimodulazione del principio di legalità?	263
3.5	Il principio di legalità al banco di prova delle condotte elusive.....	267
3.5.1	La I fase del contrasto giurisprudenziale alle condotte elusive: la totale irrilevanza penale	268
3.5.2	La II fase: l'avvento dell'art. 37- <i>bis</i> e la riforma dei reati fiscali.....	274
3.5.3	La III fase: l'emersione del principio antiabusivo e la sua incompatibilità con il settore penale	287
3.5.4.	La IV fase: l'affermazione della possibile rilevanza penale delle condotte elusive.....	304
3.5.5	La V fase: la persistenza dell'orientamento volto alla criminizzazione delle condotte elusive	317
3.5.6	La legge delega, la nuova disciplina dell'abuso e la sparizione del doppelgänger giurisprudenziale	329
4.	Condotte elusive e conseguenze sanzionatorie di carattere amministrativo.....	348
4.1	La situazione normativa previgente all'introduzione del d. lgs. 128/2015.....	349
4.2	Sanzionabilità delle condotte elusive-abusive alla luce dei dd. lgs 128 e 158 del 2015..	359

CAPITOLO QUARTO
 LO STRUMENTO ANTIABUSIVO COME CARTINA DI TORNASOLE
 DELL'INADEGUATEZZA DEL DIRITTO

1.	Conclusioni.....	367
	BIBLIOGRAFIA	383

ABSTRACT

La presente analisi ha ad oggetto il concetto di abuso del diritto, strumento del quale, nel corso del tempo, i giuristi si sono avvalsi per apportare dei correttivi a norme giuridiche che venivano percepite come inadeguate, tentando, mediante lo stesso, di riallinearle allo spirito delle leggi del quale avrebbero dovuto costituire emanazione. La trattazione, nello specifico, si pone l'ambizioso obiettivo di indagare sull'utilizzo che di tale concetto si è fatto, nell'ordinamento comunitario, prima, ed in quello nazionale, poi, per provare ad arginare il fenomeno elusivo ed il frequente ricorso a condotte di tale genere da parte dei contribuenti.

Per fare ciò, l'indagine muove da uno studio sulle origini storiche del concetto di abuso, approfondendone la razionalizzazione ad opera dei civilisti francesi e tedeschi di inizio Novecento ed il suo recepimento da parte della dottrina e della giurisprudenza italiane, per considerare, in seguito, gli orientamenti volti ad estenderne l'applicabilità ad altri settori.

Distillata, così, l'essenza in ambito civilistico, l'analisi volge, poi, ad esaminare le potenzialità applicative del concetto antiabusivo nella materia tributaria, mettendone in risalto analogie e differenze rispetto agli strumenti antielusivi di emanazione legislativa. Soffermandosi, in particolare, sugli orientamenti giurisprudenziali che ne hanno determinato la trasformazione in norma giuridica di genesi pretoria, non vengono tralasciate scrupolose osservazioni sui profili di criticità che sono emersi nel corso di simile operazione, ragionando sul difficile coordinamento della clausola antiabusiva giurisprudenziale con gli strumenti legislativi preesistenti e sulla neutralizzazione delle garanzie difensive dei contribuenti.

Proprio la considerazione dei problematici aspetti legati ad un approccio efficientista da parte della giurisprudenza consente, inoltre, di valutare i pericoli che si riconnettono alla sua riproposizione in materia penalistica, ove lo stesso ha trovato terreno fertile nella più generale tendenza alla neutralizzazione del nemico e nella persistente crisi del principio di legalità. L'analisi delle sentenze con le quali è stata portata avanti l'idea di una possibile sanzionabilità delle condotte elusive, pure in assenza di una specifica indicazione legislativa, impone, allora, di rigettare con forza l'idea della giurisprudenza come formante del diritto e di ribadire l'imprescindibilità della riserva di legge nella caratterizzazione del principio di legalità.

Da ultimo, l'esame delle novelle attuate dai dd. lgs. 128 e 158 del 2015 permette di valutare quale efficacia effettiva abbia avuto l'utilizzo dello strumento antiabusivo nel contrasto delle condotte elusive, con specifico riferimento all'implementazione di disposizioni legislative maggiormente adeguate alla realtà pratica nonchè conformi ai desiderata degli interpreti.

“Felice quella nazione dove le leggi non fossero una scienza!”

(C. BECCARIA, *Dei delitti e delle pene*, a cura di F. VENTURI, Torino, 1970, 13)

CAPITOLO PRIMO

ABUSO DEL DIRITTO: UNA TEORIA

SOMMARIO – 1. Cenni introduttivi. – 2. Le origini del concetto di abuso del diritto. – 3. La teoria moderna dell’abuso del diritto. – 3.1. L’abuso del diritto in Francia. – 3.1.1. La giurisprudenza. – 3.1.2. La dottrina favorevole. – 3.1.3. La dottrina contraria. – 3.2. L’abuso del diritto in Germania. – 3.3. L’abuso del diritto in Italia. – 3.3.1. Le posizioni della dottrina. – 3.1.1.1. La I fase del dibattito. – 3.1.1.2. La II fase del dibattito. – 3.3.2. Le posizioni della giurisprudenza. – 3.3.3. L’attuale conformazione del divieto di abuso del diritto civile.

1. Cenni introduttivi

La nozione di abuso del diritto è una costante che accompagna, sin dalla nascita, l'intera cultura giuridica europea. Sebbene la sua definizione come autonoma categoria concettuale sia confinabile agli ultimi due secoli di Storia – essendo la stessa un portato delle codificazioni moderne – l'esigenza di approntare uno strumento di raccordo tra la sfera del diritto e quella della morale è sempre stata avvertita lungo tutto l'arco dell'esperienza giuridica continentale. Se è vero, del resto, che la letteratura costituisce un fedele specchio dei tempi¹, non può allora essere ignorato come non siano soltanto Antigone e Creonte² a dover affrontare le difficoltà di conciliare *ἄγραπτα νόμιμα* e *νόμος δεσπότης*, ma è anche il Doge di Venezia ad interrogarsi su come rabbonire la pretesa di Shylock³ senza violare i precetti che questi intende far valere, così come è anche l'acquiaino Wang⁴ a chiedere agli dei una maggiore equità e qualche comandamento di meno per alleggerire il proprio fardello esistenziale.

A ben vedere, quindi, l'emersione della figura antiabusiva risponde ad una necessità che accomuna tutte le epoche in cui il pensiero giuridico ha trovato modo di manifestarsi, essendo essa legata a quei tratti essenziali che caratterizzano la natura stessa delle norme di legge. In altre parole, tale figura “rappresenta il tentativo da parte dell'interprete di andare a moralizzare l'arida lettera delle disposizioni legislative”⁵, testimoniando altresì “l'antica miseria del diritto e la pena del giurista che cerca di riscattarla”⁶.

Ad una simile nobiltà d'intenti, però, non sempre è corrisposta una grande fortuna: dopo essere stata per lungo tempo al centro della ribalta giurisprudenziale, dottrinale e filosofica, la figura dell'abuso è stata relegata ai margini delle discussioni, per poi tornare – solo in tempi recenti - ad essere nuovamente oggetto di intensi dibattiti interpretativi. Volendo tracciare un insolito parallelo con le “veci assidue” di colui che, senza errore, può essere ritenuto l'indiretto artefice della sua definitiva emersione, si potrebbe allora sostenere che anche il concetto di abuso “cadde, risorse e giacque”, rilevando come lo stesso sia di frequente stato bersaglio di “servili encomi” e di “codardi oltraggi”. La ragione di ciò deve probabilmente essere rinvenuta nel fatto che tale figura ha costituito, da sempre, il terreno sul quale si sono

¹ F. DE SANCTIS, *Opere*, a cura di C. MUSCETTA, Torino, 1961, 137.

² SOFOCLE, *Antigone*, a cura di M. CACCIARI, Torino, 2007.

³ W. SHAKESPEARE, *Il mercante di Venezia*, a cura di A. LOMBARDO, Milano, 2008.

⁴ B. BRECHT, *L'anima buona del Sezuan*, a cura di E. CASTELLANI, Torino, 1965.

⁵ G. PINO, *Il diritto e il suo rovescio. Appunti sulla dottrina dell'abuso del diritto*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 2004, 33.

⁶ P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, 290 ss.

andate a misurare e scontrare, con particolare veemenza, le ideologie dei giuristi. Basti, ad esempio considerare come, fin dal suo apparire, “essa ha conosciuto le reazioni più disparate: l’esaltazione ha raggiunto toni mistici, la critica è stata severa, densa di preoccupazioni e di terrore. E’ sembrata talvolta, codesta formula, il mezzo sicuro ed originale per ottenere un criterio di giudizio più appagante, per la nostra coscienza, di quanto non sia il criterio della legittimità formale degli atti umani; altra volta è apparsa invece come la minaccia più insidiosa al bene della certezza del diritto”⁷.

Ma è proprio il variegato sonito delle mille voci che si son mischiate nel tentativo di dare al concetto una precisa definizione teorica che deve indurre particolare cautela nel momento in cui si decide di analizzarlo. L’abuso del diritto, infatti, è già stato studiato, nel passato, in termini che - sebbene risultino tra loro antitetici - non si prestano ad essere agevolmente confutati: esso è stato affrontato come problema giuridico ma anche come fenomeno (prettamente) sociale, ne è stata negata qualsivoglia rilevanza pratica ed è stato più volte adoperato come cilindro da cui estrarre mirabolanti alterazioni della realtà, è stato accomunato e ricompreso in categorie concettuali già esistenti ed è stato teorizzato come nuovo ed imprescindibile *genus* dogmatico. Dovrebbe, pertanto, risultare evidente come la rotta su cui indirizzare una trattazione analitica della figura non offra, in realtà, una stella polare sulla quale poter fare pieno affidamento, ma si sostanzia – piuttosto – in un tragitto dalle numerose insidie, di cui la più pericolosa risulta senz’altro quella di riporre eccessiva fiducia nei propri preconcetti e non avventurarsi nell’esame delle molteplici sfaccettature che, invece, caratterizzano un così mutevole oggetto d’analisi.

Per chi, poi, non può contare né sul perspicuo genio che ispirò le parole del poeta milanese, né sulla raffinatezza teorica che contraddistingue le opere dei suoi primi studiosi (dell’abuso, non del Manzoni!), l’unico modo per aggirare l’*impasse* legata alla difficoltà tecnico-giuridica⁸ di conferirgli un’adeguata collocazione sistemica rimane quello di privilegiare un’analisi di tipo diacronico che, ricostruendone l’evoluzione pratico-storica, tenti poi di risalire ad una sua

⁷ *Ibidem*, 205.

⁸ C. SALVI, *Abuso del diritto*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988.

possibile caratterizzazione dogmatica⁹, isolandone i tratti essenziali, per come gli stessi si sono presentati nei più recenti dibattiti dottrinali e giurisprudenziali.

La svolgenda analisi, peraltro, non potrà che principiarsi dallo studio delle connotazioni che la figura dell'abuso ha assunto nel settore del diritto civile (nel quale essa affonda le proprie origini ed ha mosso i suoi primi passi), potendo poi – solo in un secondo momento – dirigersi verso gli ulteriori campi nei quali la stessa ha, più di recente, trovato cittadinanza. La sezione che segue, dunque, avrà ad esclusivo oggetto lo studio delle maggiori posizioni dottrinali e giurisprudenziali emerse nel corso della Storia con riferimento all'abuso del diritto civile. All'esito di tale fase, si cercherà, poi, di isolare i tratti caratteristici che meglio concorrono a contraddistinguere la figura oggetto di analisi e di fissarli per una migliore comprensione dei concetti che verranno affrontati nel prosieguo della trattazione.

2. Le origini del concetto di abuso del diritto

Il concetto di abuso del diritto è ormai da tempo riconosciuto come un principio generale del diritto europeo. Esso trova fondamento non solo nella copiosa giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ma anche nell'art. 54 della Carta di Nizza¹⁰. Le sue radici, tuttavia, non possono essere rinvenute indistintamente nell'intera esperienza giuridica comunitaria, ma affondano – in maniera asimmetrica - nel solo diritto continentale, rimanendo tale figura estranea alla tradizione di *common law*¹¹.

⁹ Tale approccio metodologico è condiviso da numerosi autori, tra i quali, ad esempio, C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, Milano, 2007, 66 ss.. In senso contrario muove, invece, l'analisi di P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, cit., 216, che nega la rilevanza dogmatica dell'istituto, ritenendolo null'altro che un problema di natura eminentemente pratica.

¹⁰ Articolo 54 - Divieto dell'abuso di diritto - Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciuti nella presente Carta o di imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla presente Carta.

¹¹ L'impermeabilità degli ordinamenti anglosassoni rispetto al concetto di abuso è da rinvenirsi soprattutto nel particolare modo di ragionare dei suoi interpreti. Si veda, ad esempio, R. O. SULLIVAN, *Abuse of rights*, in *Current legal problems*, 1955, 66 ss., come citato in P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, cit., 225, il quale, posto dinnanzi alla possibilità di ricorrere ad un'interpretazione che risulta essenzialmente basata su elementi di carattere etico e sulla ricerca dei motivi che hanno animato l'agente, afferma sdegnato che “ci si troverebbe dinnanzi alla frontiera della psicologia e della morale [...] In ogni società civile il rispetto della personalità umana [...] fa sì che non sia facile materia di prova legale dimostrare l'esistenza di malizia nella mente o di astio nel cuore [...] il diritto degli uomini non mira a perfezionare la vita morale degli individui”. La difficoltà di penetrazione del concetto di abuso nell'ambito del *common law* può trovare, inoltre, spiegazione anche nella particolare conformazione di tali ordinamenti: originariamente essi non conoscevano il dualismo delle fonti (normativa e giurisprudenziale) che caratterizzava, invece, i sistemi continentali, garantendo altresì all'interprete (in questo caso al giudice) la possibilità di adottare - in alcuni casi - una regola diversa rispetto a quella che – astrattamente - avrebbe dovuto trovare applicazione in virtù del precedente.

La teoria moderna dell'abuso del diritto, infatti, ha visto la luce nella seconda metà del diciannovesimo secolo, quando, in risposta al processo di codificazione compiutosi qualche decennio prima, i giuristi francesi e tedeschi dell'epoca diedero vita ad un intenso dibattito speculativo-pragmatico volto a ripensare i limiti del diritto positivo ed a riavvicinare il dato formale della legge al suo contenuto sostanziale, per come richiesto dall'evoluzione della realtà socio-economica ad essi circostante.

Se di vera e propria genesi del concetto di abuso, però, è possibile parlare solo in seguito all'avvento delle codificazioni, la preparazione del terreno in cui lo stesso è andato ad affondare le proprie radici parrebbe, in realtà, essere stato un processo che ha trovato principio ben prima¹² e che si è protratto, poi, lungo tutto l'arco del c.d. diritto intermedio¹³: un primo embrione della teoria dell'abuso, infatti, potrebbe essere già rinvenuto nell'enunciazione del divieto generale di compiere atti emulativi¹⁴ in epoca premoderna.

L'istituto della *distinguishing*, dunque, ha legittimato la giurisprudenza anglosassone ad operare una revisione costante delle regole, senza che le si rendesse necessario ricorrere ad uno strumento ulteriore, quale l'abuso del diritto.

Taluni autori, peraltro, non hanno mancato di sottolineare come alcuni dei principi che nel diritto continentale sarebbero riconducibili al concetto di abuso del diritto, trovino esplicito riconoscimento anche nei sistemi di *common law*. La figura del c.d. *tort of nuisance*, ad esempio, garantisce da tempo tutela contro i comportamenti dei proprietari che risultino abnormi o, comunque, sproporzionati rispetto agli interessi degli altri consociati, facendo in modo che la problematica degli atti emulativi si risolva esclusivamente nell'ambito della responsabilità civile (e non già in quella del diritto di proprietà) e complicando, di conseguenza, le possibilità di comparazione tra i due diversi sistemi. In tal senso, v. B. NAPIER, *Abuse of Rights in British Law*, come citato in M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, in *Inchieste di diritto comparato*, Padova, 1979, 267; e A. GAMBARO, *Abuso del diritto*. II) *Diritto comparato e straniero*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988.

¹² Ad una simile ricostruzione, tuttavia, si è opposta una larga parte della dottrina: v., ad esempio, L. A. WARAT, *Abuso del derecho y lagunas de la ley*, Buenos Aires, 1969, 42 s., come citato in M. ATIENZA – J. R. MANERO, *Illeciti atipici – L'abuso del diritto, la frode alla legge, lo sviamento di potere*, Bologna, 2004, 33 ss., secondo il quale la figura dell'abuso di diritto nasce, come tale, soltanto successivamente all'entrata in vigore del codice napoleonico e non già con il diritto romano, il quale “non contiene una determinazione fissa dei diritti soggettivi, poiché il diritto pretorio li adattava alle necessità della vita reale mediante l'invocazione del fecondo principio di equità [...]; l'organo chiamato ad amministrare la giustizia adattava permanentemente il sistema normativo alle necessità della convivenza”. Su posizioni analoghe si sono schierati anche A. GAMBARO, *Abuso del diritto*, cit., 2, (per il quale nell'esperienza giuridica del diritto romano “manca una teoria del divieto di abuso del diritto e non perché quei giuristi fossero insensibili alle ragioni dell'etica e preferissero erigersi a rigidi custodi della tecnicità del diritto: non perché rifiutassero di indagare l'atteggiamento psicologico dell'agente, ragioni evidentemente false, ma per il più solido motivo che non sussiste alcuna necessità di ricercare il fondamento teorico di regole che possono facilmente ricavarsi dallo strumentario con cui si è abituati ad operare”), e V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963, 59 (che argomenta come “chi sappia delle gravi difficoltà metodologiche che travagliano la scienza romanistica in relazione alla ricostruzione storica degli istituti del diritto romano, non può non avvertire come estremamente singolare il fatto che nessuna perplessità critico-metodologica sfiori, in genere, i tentativi di ricerca che gli scrittori son soliti compiere al fine di dare all'abuso del diritto i suoi precedenti storico-romanistici. È da ritenere che nulla possa offrire una spiegazione plausibile di ciò, all'infuori forse di quell'entusiasmo che la semplice idea di poter trarre dalla storia e dalla tradizione una convalida delle proprie ricerche – anzi la più autorevole e decisa delle convalide – suole talora ingenerare”).

¹³ Con tale espressione, usata alternativamente a quella di *ius commune*, gli storici del diritto son soliti riferirsi all'esperienza giuridica continentale in un periodo che va dal decimo secolo fino all'avvento delle codificazioni ottocentesche.

¹⁴ E' del medesimo avviso anche C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, cit., 67.

Ad avviso della dottrina tedesca, l'enunciazione del principio in questione¹⁵ sarebbe da collocare più precisamente nell'epoca del diritto romano classico. In realtà, come rilevato dai romanisti italiani del diciannovesimo secolo¹⁶, una simile ricostruzione non è pienamente condivisibile: il diritto romano classico, infatti, non conosceva un principio generale di proibizione degli atti emulativi¹⁷, ma si limitava solamente a reprimerne alcuni casi specifici¹⁸, che venivano dunque trattati come meri atti illeciti¹⁹, senza essere in alcuna maniera ricordati o sintomatici della vigenza di un principio di ordine generale.

Pur essendo stata, dunque, l'esigenza di conciliare diritto positivo e sentimenti etici già chiaramente avvertita nell'epoca del diritto romano, non è a questo periodo che può essere effettivamente riferita la nascita di una teorizzazione generale del concetto di emulazione²⁰, dal momento che in esso le necessità di giustizia sostanziale avevano trovato ancora pieno riconoscimento nel solo ruolo creativo della giurisprudenza (il c.d. *ius praetorium*), cui veniva garantita la possibilità di individuare, di volta in volta, nuovi specifici limiti all'esercizio dei diritti individuali.

La costruzione di una prima teoria dell'atto *ad emulationem*, invece, può essere più ragionevolmente collocata nella successiva epoca del diritto intermedio²¹. In tale epoca, infatti, ai limiti del diritto di proprietà già contemplati dal diritto romano – e relativi, per lo

¹⁵ Ci si riferisce alla dottrina pandettistica tedesca, e – segnatamente – ai contributi di F. REGELSBERGER, *Pandekten*, Lipsia, 1893, 686; e B. WINDSCHEID, *Lehrbuch des Pandektenrechts*, Frankfurt, 1906, § 47.

¹⁶ Che si erano trovati a ragionare sull'argomento spinti dall'interrogativo sull'esistenza o meno di un divieto generale di compiere atti emulativi all'interno di un ordinamento giuridico – quello caratterizzato dalla vigenza del codice civile del 1865 – che ancora non lo prevedeva espressamente.

¹⁷ V. SCIALOJA, *Degli atti di emulazione nell'esercizio dei diritti*, in *Foro it.*, 1878, 481 ss.

¹⁸ M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1923, 128 ss., in cui l'Autore analizza con cura i frammenti del *Corpus Iuris* in cui pare esservi una qualche attinenza con il problema degli atti emulativi, distinguendo quelli che contengono dei veri e propri casi di divieto da quelli in cui invece il richiamo risulta inconferente. Il saggio, che costituisce la tesi di laurea dell'autore sotto la guida del suo maestro Lodovico Barassi, può essere letto in M. ROTONDI, *L'abuso di diritto. «Aemulatio»*, Padova, 1979.

¹⁹ M. BARTOSEK, *Sul concetto di atto emulativo specialmente nel diritto romano*, in AA. VV., *Atti del congresso internazionale di diritto romano e di storia del diritto. Verona 27-28-29 IX*, a cura di G. MOSCHETTI, Milano, 1951, come citato in V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, cit., 63, nel quale l'Autore rileva come – in effetti - i giuristi romani non fossero ancora nemmeno pervenuti ad una definizione astratta del concetto di atto illecito, ma consideravano illeciti soltanto taluni atti tipici.

²⁰ Curiosamente, l'idea della vigenza di un generale divieto di compiere atti emulativi nel diritto romano trova riscontro anche nella più recente produzione scientifica anglosassone. v., ad esempio, J. GORDLEY, *The abuse of Rights in the Civil Law Tradition*, in AA.VV., *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law?*, a cura di R. DE LA FERIA – S. VOGENAUER, Oxford and Portland, 2011, nel quale viene, peraltro, ribadita l'estraneità del concetto di abuso alla tradizione giuridica di *common law*.

²¹ U. GUALAZZINI, voce *Abuso del diritto*, a) *Diritto intermedio*, in *Enc. dir.*, Milano, 1958, 163, secondo cui “è solo nell'età di mezzo che il problema dell'abuso del diritto comincia a configurarsi nelle linee di una dottrina, intesa a definire i limiti dell'uso del proprio diritto in modi e forme che non rechino danno o molestia ad altri senza proprio vantaggio reale o concreto”.

più, alla materia delle acque – se ne aggiunsero degli altri, riconducibili al processo di urbanizzazione che si andava compiendo e che richiedeva una maggiore attenzione alla disciplina dei rapporti di vicinato.

Il fondamento dei nuovi divieti venne fatto poggiare, dai glossatori, sul frammento D. 50, 10 del *Corpus Iuris Civilis*, nel quale – trattandosi di opere pubbliche - veniva affermato come “*Opus novum privato etiam sine principis auctoritate facere licet, praeterquam si ad aemulationem alterius civitatis pertineat*”²², enunciando così una limitazione alla fabbricazione di quegli edifici privati che venivano costruiti al solo scopo di gareggiare con un’altra città. Da tale disposizione furono poi fatti discendere ulteriori limiti all’esercizio del diritto di proprietà, quali quello di costruire edifici in modo da poter penetrare con lo sguardo i segreti di un vicino monastero o di aprire una finestra da cui riuscire a vedere una ragazza o un frate.

In conseguenza di ciò, venne anche a mutare il significato del termine “*aemulationem*” che, dall’originario concetto di rivalità, divenne più prossimo ad essere quello di “*inbonesta consideratio*”²³, mettendo così in rilievo una forma di collegamento tra l’esercizio del diritto e la valutazione dell’*animus nocendi* del suo titolare. Tale operazione, però, recava inevitabilmente con sé la difficoltà di andare ad accertare, caso per caso, la ricorrenza dell’elemento volontaristico in capo al soggetto che esercitava il diritto. Nel tentativo di far fronte ad una simile problematica, gli interpreti decisero allora di sviluppare un articolato apparato di presunzioni (di emulazione) che finirono per radicarsi in trattati generali ed in specifiche opere *de praesumptionibus* e diedero di conseguenza modo agli interpreti di isolare i tratti comuni che caratterizzavano le singole ipotesi.

Ulteriore conseguenza di tale procedimento fu che dai singoli elementi materiali di ciascuna fattispecie finì per ricavarsi un principio generale che consentiva di ricondurre ad unità concettuale tutte le ipotesi di emulazione: il divieto di compiere atti emulativi²⁴. Accompagnate dalla presenza di un divieto generale, le presunzioni specifiche di emulazione continuarono così a moltiplicarsi lungo l’intero arco del diritto intermedio, fino all’avvento delle prime codificazioni moderne.

²² C. FERRINI – G. PULVIRENTI – A. BUTERA, *Delle servitù prediali*, Torino, 1923, 139.

²³ BARTOLOMEO CIPOLLA, *Tractatus de servitutibus urbanorum praediorum*, Amsterdam, 1686, cap. XXXIX, come citato in V. GIORGIANNI, *L’abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, cit., 68.

²⁴ Per una trattazione più approfondita sul tema dell’evoluzione di una teoria generale sul divieto di atti emulativi nel diritto intermedio, si rimanda a V. SCIALOJA, *Aemulatio*, in *Enc. Giur. It.*, XIII, 439, ristampato in V. SCIALOJA, *Studi Giuridici*, III, Roma 1932, 216 ss.; A. PERTILE, *Storia del diritto italiano*, IV, Torino 1893, 370 e ss.; U. NICOLINI, *La proprietà, il principe e l’espropriazione per pubblica utilità. Studi sulla dottrina giuridica intermedia*, Milano, 1952, 59 ss.; oltre a M. ROTONDI, *L’abuso del diritto*, cit., 268 ss.

Con la nascita del diritto moderno, però, venne a registrarsi una profonda frattura con quella che appariva la tradizione giuridica precedente e, dunque, anche con gli usi del diritto intermedio: la concezione individualistica che permeava i nuovi testi legislativi, infatti, mal si conciliava con l'idea che potessero esservi dei limiti all'esercizio del diritto di proprietà, la cui assolutezza diveniva la pietra angolare su cui far poggiare tutti gli altri diritti individuali²⁵. Non deve, di conseguenza, sorprendere se, nella quasi totalità²⁶ delle nuove codificazioni, non trovò alcun tipo di cenno il divieto di compiere atti emulativi.

Nel *Code Napoléon* del 1804, ad esempio, nessuna enunciazione si era preoccupata di codificare espressamente il principio in questione. Come si è già avuto modo di rilevare, del resto, il divieto di emulazione risultava sì funzionale alla repressione delle modalità d'esercizio del diritto di proprietà contrassegnate dall'*animus nocendi* del titolare, ma le esigenze di razionalizzazione e di laicizzazione che pervadevano il nuovo codice civile francese rendevano, allo stesso tempo, del tutto impossibile riuscire a dare effettiva cittadinanza ad un istituto che, per quanto consolidato nell'esperienza concreta, riproponeva ancora ambigue commistioni tra il piano del diritto e quello della morale²⁷.

L'idea di reprimere le condotte emulative, però, non venne del tutto messa da parte dal legislatore francese, che anzi decise di affidarla ad un rigido sistema di norme specifiche, cui si

²⁵ La relazione che sussiste tra l'attribuzione di un diritto di proprietà assoluto ed il concetto di libertà personale che gli ideali rivoluzionari intendevano affermare può essere meglio colta considerando gli obblighi personali e patrimoniali che gravavano il diritto di proprietà nel corso dell'*ancien régime*. In epoca pre-rivoluzionaria, infatti, la nozione di proprietà non era né piena ed esclusiva – essendo caratterizzata dalla concorrenza sul medesimo bene di tutta una serie di diritti e di poteri frammentati che facevano capo ad una moltitudine di soggetti diversi – né tantomeno privata – poiché riconnessa all'esercizio della sovranità politica e, dunque, gravata da obblighi di natura pubblicistica. Il riconoscimento di una proprietà privata piena ed esclusiva, invece, diviene il modo in cui, ad individui liberi ed eguali, viene attribuito il potere esclusivo di assumere obblighi e trasferire diritti in forza unicamente della propria volontà. Sul punto, v. G. SOLARI, *Individualismo e diritto privato*, Torino, 1958, *passim*; e S. RODOTÁ, *Il terribile diritto*, Bologna, 2013, 75 ss.

²⁶ L'unica eccezione in tal senso può essere rinvenuta nel codice prussiano (*Allgemeines Landrecht für die königlichen preussischen Staaten*) del 1794, che - nei paragrafi I.8 § 27 e 28 - stabiliva come nessuno potesse abusare della proprietà al fine di arrecare molestia o danno ad altri, sancendo – altresì – il divieto di esercitare tale diritto in un modo che – per sua natura – avesse soltanto l'intenzione di recare danno ad altri. Come rilevato da G. LEVI, *L'abuso del diritto*, Milano, 1993, 27, tali previsioni sono probabilmente frutto della forte influenza che il pensiero di Leibniz - il quale aveva tentato di dare al diritto naturale una sistemazione autonoma e razionale – ha esercitato sul processo di codificazione prussiano, a differenza – invece – di quanto avvenuto per la codificazione francese, che aveva finito per assorbire le tendenze giusnaturalistiche di Grozio e Pufendorf, maggiormente tendenti a dare risalto all'individualismo ai fini di una più piena tutela della personalità e della proprietà.

²⁷ v. C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, cit., 68; e A. GAMBARO, *Il diritto di proprietà*, in *Tratt. Dir. Civ. Comm. Cicu – Messineo – Mengoni*, VIII, 2 Milano 1995, 445, secondo il quale “il divieto di compiere atti emulativi, che in sé rappresentava una eccezione al ritenuto carattere illimitato delle prerogative proprietarie, nel suo seno conteneva nuove eccezioni al proprio postulato fondamentale (in base al quale *aemulatio non presumitur*), fluttuanti a seconda dei casi e degli argomenti che si potevano addurre pro e contro una certa soluzione. Veramente non si poteva immaginare nulla di peggio agli occhi di coloro che propugnavano un diritto semplice e certo, basato solo su una legge chiara e precisa”.

è soliti fare riferimento col nome di servitù legali. Le ragioni di una simile scelta non devono, a ben vedere, sorprendere: esse, infatti, si rivelano strettamente legate alla medesima concezione ideologica da cui aveva tratto origine il testo legislativo in questione. Se da una parte, infatti, appare senz'altro vero che il *Code Napoléon* affermava l'assolutismo proprietario come garanzia e presidio della sfera individuale (sotto la spinta della medesima filosofia che aveva portato all'emanazione della Dichiarazione dei diritti dell'uomo), dall'altra è parimenti innegabile come proprio i suoi due padri spirituali (Domat²⁸ e Pothier²⁹) fossero stati tra i primi sostenitori della necessità di approntare uno strumento che fungesse da contraltare rispetto al concetto di assolutismo proprietario, reprimendo così gli atti d'esercizio del diritto che fossero risultati emulativi in concreto.

Con l'avvento delle codificazioni, dunque, quello che era stato configurato, in passato, come divieto generale di compiere atti emulativi, tornò ad essere un articolato sistema di limitazioni al diritto di proprietà (disposto stavolta per via legislativa e non più giurisprudenziale).

A tale trasformazione era inoltre andata parallelamente a corrispondere un mutamento della *ratio* sottesa al concetto di *aemulatio*, il quale, da soluzione concreta per allentare l'antica tensione tra diritto e morale, iniziò ad assumere i tratti moderni dell'abuso del diritto: uno strumento, cioè, con il quale risulta tuttora possibile operare un controllo pregnante sugli atti compiuti dai soggetti privati in attuazione dei poteri conferiti dal testo legislativo.

La ricerca di una simile soluzione, d'altronde, era stata resa necessaria proprio dall'avvenuto processo di codificazione: la drastica riduzione del raggio d'azione della giurisprudenza, aveva difatti costretto i giudici ad operare nell'angusto spazio racchiuso tra il polo della norma attributiva di un potere e quello opposto della libertà del titolare nell'esercitarlo. Era divenuta di conseguenza fondamentale, per gli stessi giudici, riuscire ad individuare una figura che consentisse loro di preservare un controllo sostanziale e non meramente formale sulle prerogative private, atteso che la mera rispondenza delle stesse al dettato legislativo non pareva essere in grado di assicurare il rispetto di quel sentire comune di cui gli stessi giudici pretendevano di farsi rappresentanti.

²⁸ J. DOMAT, *Les lois civiles dans leur ordre naturel*, Paris, 1703, lib. II, tit. III, sez. III, n. IX, sostiene la "necessità di reprimere il danno arrecato nell'esercizio del diritto per nuocere ad altri, senza avere alcun vantaggio per sé".

²⁹ R. J. POTHIER, *Traité du contrat de société*, Paris, 1809, 371 ss., afferma che "non si deve indulgere all'esercizio di un diritto compiuto con malizia".

Questa figura veniva ad essere rappresentata dal concetto di abuso del diritto³⁰.

3. La teoria moderna dell'abuso del diritto

La moderna teoria dell'abuso del diritto nasce, come già riferito, sul finire del diciannovesimo secolo in Francia, come reazione e correzione dei principi che costituivano le fondamenta ideologiche e giuridiche del codice napoleonico: il formalismo legale e l'assolutismo dei diritti³¹. La proclamazione di diritti assoluti e la garanzia di libertà intangibili, infatti, avevano portato come esternalità negativa l'utilizzo indiscriminato degli stessi. Da qui l'esigenza di porvi rimedio; esigenza che veniva soprattutto avvertita riguardo al diritto di proprietà, ambito in cui - più di ogni altro - si erano manifestate le conseguenze negative di un potere individuale che risultava privo di limiti ulteriori rispetto ai pochi stabiliti per legge.

A farsi portatrice di tale istanza fu in prima battuta la giurisprudenza, desiderosa di recuperare quel ruolo attivo nella produzione delle norme che le era stato negato dall'avvento del codice napoleonico. La portata fortemente innovativa delle prime pronunce giurisprudenziali, però, finì col suscitare ovvie reazioni anche da parte della dottrina, dando così vita a quel dibattito che, originatosi in Francia ed estesosi in seguito anche in Germania, innescherà, poi, un gioco di condizionamenti riflessi³², che si concluderà nella completa maturazione della teoria dell'abuso e nella formulazione del § 226 del *Bürgerliches Gesetzbuch* (BGB).

3.1. **L'abuso del diritto in Francia**

3.1.1. La Giurisprudenza

Come già detto, la promulgazione del *Code Napoléon* aveva apparentemente conformato la coscienza dei giudici e dei giuristi ad un legalismo passivo e formalistico, in cui l'interpretazione consisteva nella mera ricognizione della volontà del legislatore. In realtà l'ossequiosa obbedienza delle corti francesi alle disposizioni del codice civile rimaneva un atteggiamento meramente esteriore: in sostanza, la giurisprudenza e gli interpreti avevano continuato ad integrare e correggere il dettato legislativo³³, usando però l'accortezza di farlo

³⁰ v. C. SALVI, *Abuso del diritto*, cit., 1; e C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, cit., 69.

³¹ M. P. MARTINES, *Teorie e prassi sull'abuso del diritto*, Padova 2006, 33.

³² P. G. MONATERI, *Abuso del diritto e simmetria della proprietà (un saggio di Comparative Law and Economics)*, in *Dir. Priv.*, 1997, 89 ss.

³³ Il riferimento ai testi legislativi costituiva spesso una mera "elegantia iuris" ed i giudici francesi si lasciavano spesso ispirare "pour résoudre les questions douteuses, de raisons de convenance et d'équité". Sul punto, v. F. MAROI, *La funzione della giurisprudenza nella vita giuridica francese*, in *Riv. Intern. Fil. Dir.*, 1923, 4 ss; R. SACCO, *Sources secondaires et méthodes*

nel modo meno appariscente possibile e proclamando, anzi, la più completa adesione all'ideale contrario³⁴. Una volta disperso l'incenso celebrativo del nuovo assetto istituzionale³⁵, però, la giurisprudenza era poi tornata a rivendicare un ruolo più attivo, trovando nella mancata disciplina delle immissioni da parte del legislatore l'occasione adatta per riaffermare la necessità di integrare il dettato del codice e proseguire così, in maniera più aperta, l'attività di relativizzazione del concetto di proprietà che fino ad allora era stata eseguita clandestinamente.

La prima pronuncia a testimoniare, in ordine di tempo, il nuovo sentire delle corti francesi fu quella del Tribunale di Colmar del 2 maggio 1855, con la quale – dirimendo una controversia avente ad oggetto la costruzione di un falso camino che impediva l'illuminazione di una casa vicina – i giudici ebbero modo di affermare che il diritto di proprietà, “*comme celui de tout autre, doit avoir pour limite la satisfaction d'un intérêt sérieux et légitime*”, specificando che “*les principes de la morale et de l'équité s'opposent à ce que la justice sanctionne une action inspirée par la malveillance, accomplie sous l'empire d'une mauvaise passion, ne se justifiant pas aucune utilité personnelle et portant un grave préjudice à autrui*”³⁶. Così argomentando, i giudici decidevano inizialmente di declinare il concetto d'abuso in una variante prevalentemente oggettiva: è vero, infatti, che non mancava un esplicito riferimento all'elemento soggettivo della “*malveillance*” del proprietario, ma il vero limite destinato a relativizzare l'assolutezza della proprietà era quello dell'esistenza di un “*intérêt sérieux et légitime*” cui ricollegare l'esercizio del diritto, ed in assenza del quale il “*grave préjudice à autrui*” diventava abuso del diritto.

Alla sentenza del Tribunale di Colmar, ne fecero poi seguito altre³⁷, la più importante delle quali risulta senz'altro quella relativa al caso *Clément-Bayard*, deciso tra il 1913 ed il 1915 dal Tribunale di Compiègne³⁸, dalla Corte d'Appello di Amiens e, infine, dalla *Chambre des requêtes*

d'interprétation dans les droits privés des pays romanistes, Course de la Faculté interne de droit comparé de Strasbourg, 1963, 475; e R. DAVID, *Les grands systèmes de droit contemporains*, Paris, 1969, 125 ss.

³⁴ Esemplicativa di tale atteggiamento è la celebre affermazione attribuita all'accademico francese J. BUGNET: "Io non conosco il diritto civile, io insegno il Codice Napoleone", in L. LOMBARDI VALLAURI, *Saggio sul diritto giurisprudenziale*, Milano, 1975, 205.

³⁵ A. GAMBARO, *Abuso del diritto*, cit., 3.

³⁶ Tribunal civil Colmar, 2 mai 1855, in *Recueil Dalloz-Sirey de doctrine, de jurisprudence et de législation*, 1914, 23.

³⁷ v., ad es., il caso *Savart*, Tribunal civil Sedan, 17 décembre 1901, in *Recueil Dalloz-Sirey de doctrine, de jurisprudence et de législation*, 1904, II, 217, con nota di G. APPERT.

³⁸ Tribunal civil Compiègne, 19 Février 1913, in *Recueil Dalloz-Sirey de doctrine, de jurisprudence et de législation*, 1913, 177, con nota di L. JOSSERAND.

*de la Cour de Cassation*³⁹. La controversia riguardava la costruzione di una recinzione con degli spuntoni di ferro per segnare il confine tra due fondi, in uno dei quali venivano fatti atterrare dei palloni dirigibili: la realizzazione della recinzione, però, non aveva la funzione di limitare il terreno, ma serviva unicamente a rendere difficoltose le operazioni di atterraggio dei dirigibili, così da costringere il proprietario del terreno ad acquistare a caro prezzo anche quello confinante. Il caso si presentava, all'evidenza, ben differente da quello deciso dal Tribunale di Colmar: gli atti dannosi, infatti, non erano più da considerarsi privi di qualsivoglia interesse, ma erano indirizzati al conseguimento di un fine speculativo ben preciso e che si prestava sicuramente ad essere considerato "*sérieux et légitime*". Per condannare lo spregiudicato affarista al risarcimento dei danni, allora, la Corte francese non poté che appellarsi alla componente soggettiva dell'abuso, abbandonata in precedenza dai giudici di Colmar ed individuata, in questa occasione, nell'illegittimità dei mezzi adoperati per il conseguimento del fine speculativo. Veniva così statuito "*que le dispositif (la recinzione) ne présentait pour l'exploitation du terrain de Coquerel aucune utilité et n'avait été érigée que dans l'unique but de nuire à Clément-Bayard, sans d'ailleurs à la hauteur à laquelle il avait été élevé, constituer au sens de l'article 647 du code civil, la clôture que le propriétaire est autorisé à construire pour la protection de ses intérêts légitimes*"⁴⁰.

In assenza di una definizione teorica del concetto di abuso, le posizioni delle corti francesi tardavano dunque ad assestarsi su posizioni univoche. Gli oscillamenti giurisprudenziali finirono, così, per ridestare l'interesse della dottrina, che, lungi dal volersi limitare a riconoscere il carattere esclusivamente pretorio delle nuove regole poste a limitazione della proprietà, era anch'essa desiderosa di ritagliarsi un nuovo spazio d'intervento e contribuire ad esplicitare il contenuto occulto del codice. Si instaurò così un intensissimo dibattito tra giuristi che, protrattosi per lunghi decenni, condusse alla vera e propria emersione del concetto moderno di abuso del diritto.

3.1.2. *La dottrina favorevole*

Il primo autore che allude alla possibilità di limitare l'assolutezza dei diritti individuali – pur senza che da ciò scaturisca una precisa teorizzazione dell'abuso del diritto – è Auguste Sourdat. Egli sostiene che "*l'exercice de nos droits doit toujours être limité par les principes divins de la*

³⁹ Cour d'Appel Amiens, 12 Novembre 1913, et Chambre des requêtes de la Cour de Cassation française, 3 August 1915, in *Recueil Dalloz-Sirey de doctrine, de jurisprudence et de législation*, 1917, 79.

⁴⁰ *Ibidem*.

*charité qui nos commandent de ne point faire aux autres ce que nous ne voudrions pas qui nous fût fait, et de leur procurer même tout le bien que nous pouvons sans nous nuire personnellement*⁴¹. L'influenza del pensiero cristiano è evidente ed è proprio dal principio divino della carità che egli ricava il parametro su cui valutare il corretto esercizio dei diritti.

Di vera e propria teoria dell'abuso del diritto, invece, può senz'altro parlarsi con riferimento alle idee di Raymond Saleilles, il quale ritiene che il concetto di abuso debba essere individuato *“en harmonie avec les principes généraux du droit et surtout avec l'évolution que présentent actuellement tout le mouvement et tout le progrès juridique”*⁴², emancipandolo dal concetto di colpa (*“ce n'est plus une question de faute, c'est une question d'équité sociale”*⁴³) e valorizzandone il profilo oggettivo.

Rileva, infatti, Saleilles che la negazione di un'astratta absolutezza del diritto non deve esser fatta dipendere dalla componente soggettiva con cui lo stesso viene esercitato dal titolare, quanto piuttosto dall'indagine sulle modalità oggettive con cui tale esercizio trova realizzazione. Del resto - a dire di Saleilles - l'esclusività del fine di nuocere ad altri sarebbe quasi impossibile da dimostrare in concreto, atteso che, ad escluderne la ricorrenza, sarebbe sufficiente la sussistenza di un pur minimo interesse individuale.

All'abuso del diritto, quindi, non può che esser data una caratterizzazione obiettiva, dovendosi individuare il criterio discretivo che consente di riconoscerlo nell'esercizio di un diritto in maniera contrastante con la sua finalità tipica (da intendersi come difformità rispetto alla *ratio* socio-economica per il quale lo stesso diritto è stato individuato). L'atto intenzionalmente dannoso, pertanto, non diventa abuso in forza dell'accertamento della volontà di nuocere, quanto piuttosto in conseguenza del suo carattere anormale rispetto a quello che può definirsi il sentimento pubblico della comunità⁴⁴.

⁴¹ A. J. B. SOURDAT, *Traité général de la responsabilité ou de l'action en dommages-intérêts en de hors de contrats*, Paris, 1852, vol. I, n. 439, 334 ; ma v. altresì F. LAURENT, *Principes de droit civil français*, Paris-Bruxelles, 1876, XX, 426; per il quale *“Abuser d'un droit, c'est ne pas user. On dit bien que le propriétaire a le droit d'user et d'abuser : cela est vrai en tant que l'abus ne nuit pas au propriétaire, mais s'il abuse de son droit dans le but de nuire, il est responsable du dommage qu'il cause, car la loi accorde des droits aux hommes parce qu'ils leur sont nécessaires pour leur vie physique, intellectuelle et morale, elle ne leur accorde pas de droit pour satisfaire leurs mauvaises passions. Donc l'abus du droit n'est plus un droit”*.

⁴² R. SALEILLES, *Les accidents de travail et la responsabilité civile. Essai d'une théorie objective de la responsabilité délictuelle*, Paris, 1897, 74.

⁴³ *Ivi*, 75.

⁴⁴ R. SALEILLES, *De l'abus de droit, rapport présenté à la première sous-commission de la Commission de révision du Code Civil*, in *Bulletin de la Société d'études législatives*, 1905, 325 ss.

In armonia con il pensiero di Saleilles, si sviluppano anche le tesi di Louis Josserand, autore di alcune delle più celebri pagine in materia di abuso del diritto. Entusiasta di tale figura, egli la definisce come “*une théorie mouvante, une notion merveilleusement souple : elle est un instrument de progrès. Un procédé d’adaptation du droit aux besoins sociaux; loin de nécessiter l’intervention législative, elle permet de la différer, d’imprimer aux droit, au fur et à mesure que les mœurs se transforment, une orientation nouvelle*”⁴⁵.

Secondo Josserand, il concetto di abuso sarebbe da individuare muovendo dalla definizione e dalla classificazione dei diritti soggettivi, dei quali esso costituirebbe un’alterazione patologica. Egli sostiene, infatti, che ogni diritto soggettivo sarebbe riconosciuto dall’ordinamento per disciplinare le dinamiche intersoggettive tra i consociati e risulterebbe, quindi, contraddistinto da un particolare “*esprit*”⁴⁶: una sua propria ragion d’essere, nella quale si riflette “*l’idéal collectif du moment*”⁴⁷. In base al loro *esprit*, i diritti soggettivi sarebbero classificabili in tre grandi categorie: i “*droits à esprit égoïste*” (concepiti e riconosciuti dall’ordinamento “*dans le seul intérêt du titulaire et à l’exclusion des intérêts d’autrui*”⁴⁸), i “*droits à esprit altruiste*” (che risponderebbero a “*des intérêts qui sont extérieurs au titulaire*”⁴⁹) ed i “*droit non causes*” (e cioè le “*prérogatives asociales*”⁵⁰); le prime due categorie di diritti sarebbero qualificabili come diritti relativi, quelli appartenenti alla terza sarebbero, invece, da considerare “*absolus*”⁵¹.

Josserand ritiene che l’abuso possa configurarsi solo con riferimento alle categorie di diritti relativi. Esso, infatti, consisterebbe nell’esercizio di questa tipologia di diritti con modalità tali da determinare un “*détournement du droit de son esprit, ou de sa finalité, ou de sa fonction sociale*”⁵², differenziandosi tuttavia dalla nozione di illecito in quanto “*ne violent pas la lettre [...] de la loi, mais ils en choquent l’esprit*”⁵³.

Quella degli atti abusivi, quindi, sarebbe una vera e propria categoria giuridica a sé stante, non accomunabile alla “*grande famille des actes accomplis sans droit*”⁵⁴ e sulla quale fondare un diverso tipo di responsabilità civile, che non necessiterebbe di un elemento soggettivo

⁴⁵ L. JOSSERAND, *De l’abus des droits*, Paris, 1905, 76.

⁴⁶ L. JOSSERAND, *De l’esprit des droits et de leur relativité: théorie dite de l’abus des droits*, Paris, 1939, 400.

⁴⁷ *Ivi*, 394.

⁴⁸ *Ivi*, 419.

⁴⁹ *Ivi*, 420.

⁵⁰ *Ivi*, 416.

⁵¹ *Ibidem*.

⁵² *Ivi*, 360.

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ *Ivi*, 331.

doloso/colposo e si configurerebbe pur in presenza dell'esercizio di un diritto riconosciuto dall'ordinamento.

A detta di alcuni autori⁵⁵, il tentativo di coniugare la figura dell'abuso del diritto con quella della responsabilità civile costituirebbe il grande limite della teoria di Josserand, dal momento che tale passaggio lo obbligherebbe, in sostanza, a far coincidere la categoria dell'abuso con quella diversa dell'illecito. Tale aspetto, però, non priva affatto di valore il contributo dell'autore francese che, individuando il parametro dell'abuso nella finalità del diritto, fissa un imprescindibile punto di riferimento per tutte le teorizzazioni successive alla sua.

L'influenza del pensiero di Josserand, ad esempio, è già evidente in un altro autore di poco successivo: Francois Geny, cui si deve la teorizzazione "scientifica" dell'abuso del diritto. Secondo Geny, infatti, la figura dell'abuso non deve essere intesa come pura e semplice risorsa pratica o interpretativa, avente lo scopo "*de limiter certains usage de la propriété foncière, et de compléter, en quelque façon, le système légal des relations de voisinage*"⁵⁶, bensì come vero e proprio concetto che "*en scrutant le but économique et social de droits subjectifs*"⁵⁷, consente di individuare l'atto "*excédant son légitime exercice*"⁵⁸.

Il pensiero di Josserand, però, finisce anche per influenzare quegli autori - René Savatier e Jean Dabin soprattutto - che, nel tentativo di superare le prime obiezioni mosse alla teoria dell'abuso, decidono di recuperare la centralità della componente soggettiva, spostando la fase di individuazione dell'abuso da quella della valutazione delle modalità di esercizio del diritto, all'esame dell'anormalità del danno prodottosi in conseguenza di esso.

Savatier muove dall'idea che ci siano cinque diverse tipologie di "diritti di nuocere", i quali consentirebbero ai titolari di poter impunemente arrecare pregiudizio ad altri: i diritti di concorrenza, i diritti di difesa, i diritti di promiscuità, quelli di espressione del proprio pensiero ed i diritti di astensione. Per tali diritti non avrebbe alcun senso parlare di abuso giacché gli stessi sarebbero soggetti ad un criterio di controllo specifico rappresentato

⁵⁵ Sostiene, ad esempio, V. GIORGIANNI che tale preoccupazione diventi "così assorbente da impedirgli una rilevazione esatta delle caratteristiche che propriamente contraddistinguono l'abuso del diritto dall'illecito colposo o doloso, e da condurlo a concludere che l'abuso non sarebbe *«lui-même, le plus souvent, qu'un délit ou un quasi-délit, une variété de faute délictuelle»* e che, in quanto, appunto, *«acte fautif»* non sarebbe che un illecito; V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, cit., 99.

⁵⁶ F. GENY, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, Paris, 1919, 171.

⁵⁷ *Ivi*, 172.

⁵⁸ *Ivi*, 173.

dall'equità: fintanto che il loro esercizio si mantiene entro i limiti fissati dai valori etici e sociali condensati in essa (nell'equità), non c'è spazio perché possa parlarsi di responsabilità; nel momento in cui, invece, tale limite risulti superato, sarebbe il diritto stesso a doversi ritenere cessato ed il danno arrecato si trasformerebbe in illecito, con ovvie ricadute in termini di responsabilità dell'autore⁵⁹.

La figura dell'abuso, quindi, sarebbe del tutto estranea a tale categoria di diritti ed acquisterebbe senso solo con riferimento ai diritti che, non essendo ricompresi nelle tipologie precedenti, fondano la propria attitudine a nuocere in specifiche disposizioni di legge. In relazione ad essi, l'abuso si configurerebbe come responsabilità nascente “*de la négligence a éviter a autrui un dommage anormal*”⁶⁰ e non discenderebbe dalla violazione di un dovere legale – esclusa dal rispetto della disposizione – quanto piuttosto da una colpa di natura morale.

Sulla stessa corrente si innesta anche il pensiero di Dabin, per il quale l'abuso è da ritenere inconcepibile sul piano della stretta legalità ed ipotizzabile unicamente con riferimento ad una “*légitimité morale*”⁶¹: l'esercizio di un diritto si trasformerebbe allora in abuso solo “*quand il en est fait un usage contraire a la moralité. Le summus jus du droit positif devient alors la summa iniuria de la morale. C'est sur ce plan la seulement que l'abus peut tenir sans contradiction; c'est sur ce plan là seulement qu'il peut trouver et sa justification et son critère distinctif. En accueillant la notion d'abus, le droit légal ouvre sur la moralité, qui vient l'aérer, l'humaniser, l'individualiser aussi, dans ce qu'il a de trop abstrait et de trop technique. D'un mot, la théorie de l'abus représente le correctif de moralité que postule la légalité*”⁶².

Anche secondo Dabin, dunque, l'abuso sarebbe una colpa morale, consistente nell'essere venuti meno ai “*devoirs moraux de justice, d'équité, d'humanité, qui subsistent nonobstant et par delà la légalité*”⁶³ e sarebbe da valutare alla stregua di un criterio di equità identificabile nella “*morale des honnêtes gens*”⁶⁴.

3.1.3. La dottrina contraria

Il dibattito originato dalla pronunce giurisprudenziali, tuttavia, non diede vita soltanto a teorie tese a fornire l'intelaiatura logica a quanto già emerso nell'ambito della prassi, ma originò

⁵⁹ R. SAVATIER, *Traité de la responsabilité civile en droit français*, Paris, 1951, I, 48 ss.

⁶⁰ *Ivi*, 52.

⁶¹ J. DABIN, *Le droit subjectif*, Paris, 1952, 294.

⁶² *Ivi*, 295.

⁶³ *Ivi*, 296.

⁶⁴ *Ivi*, 298.

altresì posizioni del tutto contrarie alla configurabilità dell'abuso del diritto come autonomo concetto giuridico.

In tal senso, la prima e più celebre opposizione è quella di Marcel Planiol.

Il suo pensiero muove dall'analisi e dall'apprezzamento delle decisioni giurisprudenziali coeve (egli ritiene di notevole rilevanza pratica l'individuazione di alcuni esercizi del diritto come abusivi), ma si conclude col netto rifiuto dell'idea che da un'applicazione eminentemente pratica possa poi ricavarsi una qualsiasi forma di sistematizzazione teorica. Da una parte, infatti, egli condivide pienamente la considerazione che *“les droits ne sont presque jamais absolus [...] la plupart d'eux sont limités dans leur étendue et soumis pour leur exercice à des conditions diverses [...] Tel droit qui était jadis considéré comme absolu a cessé de l'être; tel autre qui subissait des restrictions peu nombreuses a vu ces restrictions se multiplier”*⁶⁵; dall'altra, però, nel procedere alla caratterizzazione dell'atto eccedente i suoi limiti, si trova a dover constatare come l'abuso finisca in ogni caso per rappresentare un atto contrario al diritto, e che quindi lo stesso *“ne constitue pas une catégorie distincte de l'acte illicite”*⁶⁶, risultando pertanto null'altro che mera logomachia.

Messo di fronte ad una configurazione dell'ordinamento che risulta appiattita sul dualismo diritto/illecito, Planiol non può che rilevare come *“un seul et même acte ne peut être tout à la fois conforme au droit et contraire au droit”*⁶⁷, concludendo il suo ragionamento con la frase che viene tuttora più di frequente adoperata per argomentare l'impossibilità di definire un autonomo concetto di abuso del diritto: *“le droit cesse ou l'abus commence”*⁶⁸.

Un'opposizione ancora più netta all'accoglimento della figura dell'abuso del diritto è poi quella ascrivibile a Gaston Morin, che vede in tale figura un concetto ibrido e paradossale, il quale tenterebbe di spiegare, attraverso una nozione appartenente alla concezione individualistica, delle decisioni giurisprudenziali che sarebbero invece da apprezzare soprattutto per il loro marcato anti-individualismo⁶⁹.

La sua analisi muove dalla considerazione di come l'idea di uguaglianza su cui poggia la concezione assolutistica dei diritti non sarebbe sostanziale, ma meramente formale: ciò in quanto – a suo dire - il codice civile tutelerebbe i soli diritti patrimoniali, trascurando invece le

⁶⁵ M. PLANIOL, *Traité élémentaire de droit civil*, Paris, 1900, II, 370.

⁶⁶ *Ivi*, 269.

⁶⁷ *Ibidem*.

⁶⁸ *Ibidem*.

⁶⁹ G. MORIN, *L'abus du droit et les relations du réel et des concepts dans le domaine juridique*, in *Revue de métaphysique et de morale*, 1929, 276.

posizioni di tutti coloro che ne risultino privi e che, in quanto tali, finirebbero per rimare sprovvisti di qualsivoglia diritto civile. Tale situazione sarebbe da fronteggiare – secondo Morin - con l'emersione di nuovi diritti volti a tutelare le categorie più deboli; diritti che troverebbero il loro fondamento non già in specifiche obbligazioni (e, dunque, nella volontà di chi intendesse contrarle) quanto piuttosto nell'attitudine stessa di tutti gli esseri umani a vedersi riconosciuto un livello minimo di protezione. La scienza giuridica, pertanto, dovrebbe favorire l'emersione di tali diritti provvedendo a revisionare i concetti di proprietà, di contratto e di responsabilità, ed occupandosi di dissociare il concetto di diritto soggettivo da quello di diritto patrimoniale⁷⁰.

Al contrario, l'idea dell'abuso del diritto, forzando l'idea che possa comunque esservi armonia tra la dottrina individualistica relativa al fondamento del diritto e le soluzioni giuridiche testé menzionate, si pone come “*un paravent destiné à dissimuler ce qui se passe dans les coulisses du droit*”⁷¹ e, tutelando il diritto “*des capitaliste et des forts*”⁷², impedirebbe l'affioramento dei nuovi diritti della personalità umana.

Da posizioni diametralmente opposte, origina invece la critica all'abuso di Georges Ripert: egli ritiene che sia fondamentale salvaguardare la sicurezza dell'azione umana dal “*contrôle du juge*”⁷³ e mantenere la concezione di diritto soggettivo come diritto individuale, poiché ciò sarebbe “*indispensable au maintient de la civilisation menacée par l'étatisme ou le communisme*”⁷⁴. In risposta alla sempre maggiore tendenza alla relativizzazione del diritto ed allo stordimento causato dal continuo ricorso al concetto di interesse sociale, egli avverte che “*on ne doit pas oublier que les doctrines individualistes ont été un agent efficace dans la lutte contre le despotisme*”⁷⁵ e che “*l'absolutisme du droit individuel ne peut être condamné en soi, car il n'est que la traduction juridique du désir de l'âme de conquérir la jouissance et la liberté*”⁷⁶.

Muovendo da tali posizioni, egli considera come, nel riconoscimento di un diritto da parte del legislatore, sia già insito il preventivo bilanciamento degli interessi contrapposti e che,

⁷⁰ G. MORIN, *La révolte du droit contre le code. Le révision nécessaire des concepts juridiques – contrat, responsabilité, propriété* -, Paris, 1945, 104.

⁷¹ G. MORIN, *Quelques observation critiques sur le concept d'abus du droit*, in *Introduction à l'étude du droit comparé. Recueil en l'honneur d'E. Lambert*, Paris, 1938, II, 469 ss.

⁷² *Ibidem*.

⁷³ G. RIPERT, *L'exercice des droits et la responsabilité civile*, in *Revue critique de législation et de jurisprudence*, 1906, 364.

⁷⁴ G. RIPERT, *La règle morale dans les obligations civiles*, Paris, 1949, 183.

⁷⁵ G. RIPERT, *Abus ou relativité des droit. A propos de l'ouvrage de M. Josserand « De l'esprit des droits et de leur relativité »*, in *Revue critique de législation et de jurisprudence*, 1929, 62.

⁷⁶ *Ibidem*.

pertanto, all'attribuzione di una posizione giuridica di vantaggio dovrà poi corrispondere la più ampia libertà di azione in capo al suo titolare. Il diritto, infatti, altro non è che “*une prérogative définie et donnent puissance à un homme sur un autre ou sur les autres hommes*”⁷⁷: tale potere potrà trovare limitazione solo nel caso in cui l'esercizio del diritto avvenga esclusivamente “*pour nuire à autrui*”⁷⁸. Ma in tal caso – come già rilevato da Planiol – non ci si troverebbe dinnanzi ad un'ipotesi di abuso, quanto piuttosto ad una forma di illecito, atteso che “*qui comment un dol n'use pas de son droit et qui use de son droit ne commet pas de dol*”⁷⁹.

La risolutezza delle tesi del Ripert e del Morin lascia chiaramente intravedere come l'opposizione alla configurabilità dell'abuso sia per entrambi conseguenza dell'adesione a ben precise visioni ideologiche della società, che si rivelano inconciliabili con l'esistenza di uno strumento che consenta un adattamento specifico e non generale del dettato legislativo ai principi espressi dal tessuto sociale. Allo stesso tempo, però, le medesime tesi si rivelano utili – in particolar modo quelle del Ripert – per individuare il punto di partenza da cui muoveranno, negli anni successivi, le preoccupazioni addotte più di frequente per tentare di contrastare l'avanzamento della figura dell'abuso: il timore che la libertà dei privati possa venir messa in discussione sino al punto da non risultare più alla base dell'ordinamento giuridico; la paura che il primato dell'ordine economico statale comporti il sacrificio della libertà contrattuale (“*tous le contrats qui troublent l'économie seront condamnés*”⁸⁰ prevede, con una certa lungimiranza, l'autore); la prospettiva che una nozione sempre mutevole di ordine pubblico finisca per tramutarsi in arbitrio da parte dello Stato ed in una carenza di certezze per l'individuo⁸¹.

Si manifesta, pertanto, con una certa chiarezza il ruolo della figura antiabusiva non solo come strumento idoneo a correggere le inefficienze e, più in generale, le storture del diritto, ma anche come concetto valevole ad incrinarne pericolosamente la certezza ed il temperamento di interessi che lo stesso dovrebbe, invece, per sua natura determinare.

⁷⁷ G. RIPERT, *La règle morale dans les obligations civiles*, cit., 90.

⁷⁸ *Ivi*, 83

⁷⁹ *Ibidem*.

⁸⁰ G. RIPERT, *L'ordre économique et la liberté contractuelle*, in *Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de François Gény – Les sources générales des systèmes juridiques actuels*, Paris, 1934, 349.

⁸¹ G. RIPERT, *Abus ou relativité des droit*, cit., 53 ss.

3.2. L'abuso del diritto in Germania

Nello stesso periodo in cui, in Francia, le decisioni della giurisprudenza davano impulso alla nascita del dibattito dottrinale intorno all'abuso, in Germania l'interesse dei giuristi si andava focalizzando sulla creazione del nuovo codice civile e le commissioni di studio appositamente costituite ragionavano sulle modalità con cui disciplinare i principali istituti del diritto civile, interrogandosi, quindi, anche sulla possibilità di introdurre una specifica previsione legislativa che formalizzasse il divieto di abuso del diritto.

Nonostante i primi progetti preparatori si fossero schierati nel senso di escludere tale possibilità, dimostrandosi contrari all'idea di una disposizione che introducesse limiti morali all'esercizio dei diritti, il *Bundesrat* finì, invece, con l'inserire nel § 887, comma 2, del progetto della II commissione una norma che statuiva come “*Eine Ausübung des Eigentums, die nur den Zweck haben kann, einem andern Schaden zuzufügen, ist unzulässig*”⁸². Non trovando particolari opposizioni neppure durante la discussione all'interno del *Bundestag*, la norma finì poi con l'essere inserita nella parte generale del BGB senza che intervenisse praticamente alcuna modifica⁸³: il nuovo §226 sancì, infatti, che “*die Ausübung eines Rechtes ist unzulässig, wenn sie nur den Zweck haben kann, einem anderes Schaden zuzufügen*”⁸⁴.

L'introduzione della norma fu accolta con grande favore dalla dottrina straniera⁸⁵; in patria, al contrario, furono ben pochi gli autori⁸⁶ a commentarla positivamente. La quasi totalità⁸⁷ della dottrina tedesca, infatti, reagì con scetticismo e diffidenza manifestando grande preoccupazione per la formalizzazione del principio in essa contenuto: uno dei più autorevoli interpreti dell'epoca arrivò persino a sostenere che, se da un punto di vista prettamente teorico, la codificazione del principio di abuso del diritto si presentava indubbiamente

⁸² “Non è consentito l'esercizio del diritto di proprietà che abbia come unico scopo quello di provocar danno ad altri”.

⁸³ H. HUBNER, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches*, Berlin, 2013, 209.

⁸⁴ “L'esercizio del diritto è inammissibile se può avere il solo scopo di provocare danno ad altri”.

⁸⁵ In Francia, R. SALEILLES, *Introduction à l'étude du droit civil Aléman*, Paris, 1904, 38 ss.; in Italia, G. NOTO SARDEGNA, *L'abuso del diritto*, Palermo, 1907, 76.

⁸⁶ Tra questi, v. G. PLANCK, *Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch*, Berlin, 1913, sub § 226; J. VON ZAHN, *Zur Auslegung von § 226 BGB*, in *Das Recht Rundschau für den deutschen Juristenstand*, 1906, 847 ss.; e A. SCHNEIDER, *Das Schikaneverbot des § 226*, in *Das Recht Rundschau für den deutschen Juristenstand*, 1906, 603 ss.

⁸⁷ v. J. KOHLER, *Lehrbuch des bürgerlichen Rechts*, Berlin, 1900, §5, 13 ss.; R. LEONHART, *Der allgemein Teil des Bürgerlichen Gesetzbuch*, Berlin, 1900, §46, 149 ss.; K. MATTIASS, *Lehrbuch des bürgerlichen Rechts*, Berlin, 1900, §66, 293; C. CROME, *System des deutschen bürgerlichen Rechts*, Tübingen, 1900, §121, 529 ss.

pericolosa, dal punto di vista pratico essa risultava per giunta priva di qualsiasi utilità concreta, essendo condannata dalla sua particolare struttura normativa ad avere vita assai breve⁸⁸.

La profezia si rivelò esatta: il c.d. divieto di *Schikane* ebbe un'applicazione limitatissima e la norma si rivelò, in effetti, essere “nata già morta”⁸⁹. Le ragioni di un simile fallimento paiono sostanzialmente riconducibili a due tipologie di argomenti: il primo d'ordine pratico, il secondo di carattere culturale. Come già citato, la formulazione del § 226 risultava interamente centrata sulla rilevanza dell'elemento soggettivo, richiedendo la stessa che il titolare del diritto agisse al solo scopo di provocare un danno ad altri: era, dunque, sufficiente la presenza di un qualsivoglia tipo di utilità soggettiva ad escluderne irrimediabilmente l'applicazione ed a rendere la norma sterile. Come rilevato da alcuni autori⁹⁰, però, tale aspetto non sarebbe stato di per sé sufficiente ad impedire di fare comunque salva la sostanza della norma: sarebbe, infatti, bastato fare ricorso ad un sistema più o meno articolato di presunzioni – in maniera analoga a quanto avvenuto nel periodo del diritto comune – per aggirare le difficoltà legate alla problematica di provare l'*animus nocendi* del titolare del diritto. Una soluzione dal carattere così eminentemente pratico, però, mal si conciliava con la tradizione culturale dei giuristi tedeschi, la cui formazione spiccatamente concettualistica contribuì in maniera determinante all'affossamento della norma in questione.

Una simile scelta interpretativa, del resto, si poneva del tutto in linea con la consuetudine giurisprudenziale anteriore: già prima che il BGB venisse introdotto, infatti, l'idea di vietare un comportamento abusivo nell'esercizio di un diritto non era quasi mai stata presa in considerazione dalle corti germaniche⁹¹. Per i giuristi tedeschi, fedeli ad una concezione del diritto di derivazione kantiana⁹², la giustificazione etica dell'esercizio di un diritto soggettivo

⁸⁸ Così F. ENDEMANN, *Einführung in Das Studium Des Bürgerlichen Gesetzbuchs*, Berlin, 1900, 357, nel sostenere che “Auf diese Weise ist in das BGB gegen alle Ergebnisse der vorausgegangenen sorgfältigen Erwägungen kurzer Hand ein Prinzip hineingekommen, dessen Tragweite und Gefahren (vorausgesetzt, dass es nicht ein totgeborenes Gesetz ist) Niemand übersehen kann”.

⁸⁹ F. RANIERI, *Norma scritta e prassi giurisprudenziale nell'evoluzione della dottrina tedesca del Rechtsmissbrauch*, in *Riv. trim. dir. proc.*, 1972, 1216.

⁹⁰ H. COING, *Staudingers Kommentar zum BGB. Allgemeiner Teil*, Berlin, 1957, sub § 226, 1184.

⁹¹ Per un esame completo della giurisprudenza tedesca del XIX secolo in materia, AA. VV., *Seuffert's Archiv für Entscheidungen der obersten Gerichte in den deutschen Staaten*, a cura di E. A. SEUFFERT, München, 1868, 192, 324.

⁹² I. KANT, *Fondazione della metafisica dei costumi*, a cura di F. GONNELLI, Bari, 1997, I Principi metafisici della dottrina del diritto, 36.

era da rinvenire unicamente nell'esercizio del diritto medesimo, non residuando alcuno spazio per operare una valutazione di tipo morale⁹³.

Le decisioni successive all'introduzione del BGB, dunque, altro non fecero che dare continuità a quella che già risultava la prassi giurisprudenziale anteriore. Il § 226 trovò applicazione in rarissimi casi, riconducibili sostanzialmente ad ipotesi di scuola: quello del padre che rifiutava per ripicca al figlio l'accesso al giardino dove erano custodite le ceneri della madre⁹⁴, o quello dall'azionista che si impuntava nel pretendere la consegna di titoli azionari divenuti ormai privi di ogni valore⁹⁵.

La scelta di dare continuità alla prassi anteriore, però, fece comunque in modo che la disapplicazione del § 226 trovasse un contrappeso nell'utilizzo di un'altra norma in materia di responsabilità civile: il § 826 del BGB. Tale norma – considerata espressione del medesimo principio sottinteso a quella disapplicata⁹⁶ - obbligava al risarcimento chiunque avesse arrecato un danno in maniera contraria ai buoni costumi (*“Wer in einer gegen die guten Sitten verstoßenden Weise einem anderen vorsätzlich Schaden zufügt, ist dem anderen zum Ersatz des Schadens verpflichtet”*⁹⁷) e, nell'intenzione dei compilatori del BGB, avrebbe dovuto rappresentare una sorta di codificazione dell'*exceptio doli generalis*⁹⁸, figura risalente all'epoca del diritto comune e che aveva già trovato applicazione nell'ordinamento tedesco, pur senza soluzione di continuità⁹⁹. L'istituto attribuiva al soggetto che ne invocava l'applicazione la possibilità di opporsi alla pretese giuridiche altrui, ove le stesse, pur fondate sull'esistenza di diritti legittimi, rappresentassero in concreto un modo per soddisfare interessi ritenuti non meritevoli di tutela da parte dell'ordinamento¹⁰⁰.

Il § 826, inizialmente, venne adoperato dalla giurisprudenza soprattutto per dare tutela a quelle situazioni che parevano più facilmente riconducibili al filone storico della *exceptio doli generalis*: esso trovò, pertanto, utilizzo in materia di nullità del contratto – per impedire che un

⁹³ H. COING, *Das Verhältnis der positiven Rechtswissenschaft zur Ethik im 19. Jahrhundert*, in AA. VV., *Recht und Ethik Zum Problem ihrer Beziehung im 19. Jahrhundert*, a cura di J. BLÜHDORN – J. RITTER, Francoforte, 1970, 11 ss.

⁹⁴ *Reichsgericht*, 3 Dezember 1909, in *Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen*, 72, 251 ss.

⁹⁵ *Reichsgericht*, 27 Juni 1919, in *Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen*, 96, 184 ss.

⁹⁶ T. KIPP, *Über dem Begriff der Rechtsverletzung*, in *Festgabe für Gierke*, Breslau, 1910, 11; e P. OERTMANN, *Zur Struktur der subjektiven Privatrechte*, in *Archiv für die zivilistische Praxis*, 1923, 129 ss.

⁹⁷ “Chi cagiona intenzionalmente ad altri un danno violando l'ordine pubblico, è obbligato a risarcirlo”.

⁹⁸ B. WINDSCHEID, *Lehrbuch des Pandektenrechts*, cit., 214 ss.

⁹⁹ F. RANIERI, *Dolo petit qui contra pactum petit. Bona fides und stillschweigende Willenserklärung in der Judikatur des 19. Jahrhunderts*, in *Ius Commune*, 1972, 158.

¹⁰⁰ G. MERUZZI, *L'exceptio doli dal diritto civile al commerciale*, Padova, 2005, 429.

contraente potesse invocarla dopo avervi dato esecuzione o avesse accettato la prestazione della controparte¹⁰¹ – e come base per sviluppare la c.d. dottrina della *Verwirkung*¹⁰² – in base alla quale veniva riconosciuto alla parte di un contratto il potere di paralizzare l'esercizio del diritto della controparte, ove questa avesse fatto trascorrere un margine di tempo talmente ampio da legittimare l'affidamento a che il diritto non sarebbe mai più stato esercitato.

Successivamente, però, la norma venne utilizzata anche per reprimere comportamenti più propriamente riconducibili al concetto di abuso del diritto, probabilmente in risposta ai mutevoli cambiamenti che caratterizzavano il contesto socio-economico di inizio secolo¹⁰³. Si registrarono così nuove applicazioni del § 826 nel campo della tutela della concorrenza commerciale¹⁰⁴ – venendo lo stesso utilizzato per reprimere condotte di *dumping*, di illecita formazione di cartelli, di boicottaggio e di sleale sottrazione di dipendenti – e per introdurre l'obbligo di contrattare a carico delle imprese monopolistiche¹⁰⁵ ma, soprattutto, per garantire adeguata tutela ai gruppi azionari più deboli all'interno delle società per azioni¹⁰⁶. L'applicazione del § 826 divenne, così, talmente diffusa¹⁰⁷ da venire utilizzata anche per reprimere l'esercizio abusivo dei diritti reali, che pure era stato espressamente vietato dal § 226, finendo in tal modo per rimpiazzare del tutto il divieto di *Schikane*, che era, invece, contenuto nella norma risultata disapplicata.

¹⁰¹ v. le ampie indicazioni a riguardo in G. BOEHMER, *Grundlagen der bürgerlichen Rechtsordnung*, Tübingen, 1952, II, 95 ss.; J. GERNHUBER, *Formnichtigkeit und Treu und Glauben*, in *Festschrift für Schmidt-Rimpler*, Karlsruhe, 1957, 151 ss.; e D. REINICKE, *Rechtsfolgen formwidrig abgeschlossener Verträge*, Berlin, 1969, 29 ss.

¹⁰² v. K. LARENZ, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Berlin-Göttingen-Heidelberg, 1960, 305 ss.; F. RANIERI, *Rinuncia tacita e Verwirkung. Tutela dell'affidamento e decadenza da un diritto*, Padova, 1971, *passim*; e S. PATTI, *Verwirkung*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIX, Torino, 1999, 728 ss.

¹⁰³ R. MULLER ERZBACH, *L'abuso del diritto secondo la dottrina giuridica teleologica*, in *Riv. dir. comm.*, 1950, 89 ss.

¹⁰⁴ *Reichsgericht*, 11 April 1901, in *Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen*, 48, 124; *Reichsgericht*, 29 Mai 1902, in *Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen*, 51, 369; *Reichsgericht*, 17 März 1904, in *Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen*, 57, 418. In dottrina v. W. ERMAN – B. DREES, *Kommentar zum BGB*, Munster, 1967, *sub* § 826.

¹⁰⁵ *Reichsgericht*, 8 April 1922, in *Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen*, 115, 254; *Reichsgericht*, 24 März 1931, in *Annuario di diritto comparato e studi legislativi*, I, 1941, 505 ss, con nota di F. WEIDLING, *Sullo sfruttamento illecito del monopolio*; *Reichsgericht*, 15 Dezember 1933, in *Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen*, 143, 24; *Reichsgericht*, 13 September 1935, in *Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen*, 115, 254. In dottrina, v. H.C. NIPPERDEY, *Kontrahierungszwang und diktiertter Vertrag*, Jena, 1920, 53 ss.; e P.G. MARCHETTI, *Boicottaggio e rifiuto di contrattare*, Padova, 1969, 323 ss.

¹⁰⁶ *Reichsgericht*, 8 April 1908, in *Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen*, 68, 241; *Reichsgericht*, 22 Juni 1923, in *Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen*, 107, 72; *Reichsgericht*, 24 Juni 1924, in *Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen*, 108, 326; *Reichsgericht*, 23 Oktober 1925, in *Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen*, 112, 14; *Reichsgericht*, 19 November 1926, in *Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen*, 115, 250. In dottrina, v. R. MULLER ERZBACH, *Das private Recht der Mitgliedschaft als Prüfstein eines kausalen Rechtsdenkendes*, Weimar, 1948, 223 ss; J.W. HEDEMANN, *Reichsgericht und Wirtschaftsrecht, Ein Bild deutscher Praxis*, Jena, 1929, 319 ss.; T. ASCARELLI, *Sulla protezione delle minoranze nelle società per azioni*, in *Riv. dir. comm.*, 1930, 739.

¹⁰⁷ v. il quadro sulla giurisprudenza offerto da W. ERMAN – B. DREES, *Kommentar zum BGB*, cit., *sub* § 826.

L'orientamento giurisprudenziale cui s'è fatta menzione continuò a trovar seguito consistente fino alla metà degli anni Trenta, quando iniziò a farsi strada un nuovo canale di legittimazione del divieto di abuso del diritto: il dovere di *Treu und Glauben* di cui al § 242 del BGB (*“Der Schuldner ist verpflichtet, die Leistung so zu bewirken, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern”*¹⁰⁸). Tale paragrafo, nato originariamente come criterio per valutare la correttezza dell'adempimento nei rapporti obbligatori (mediante l'enunciazione del canone generale della buona fede) si era poi imposto, nel tempo, come strumento in grado di legittimare molteplici soluzioni equitative ed antiformalistiche, per effetto di numerose pronunce giurisprudenziali. Il naturale punto d'arrivo di questa evoluzione fu quello di dare alla norma una caratterizzazione¹⁰⁹ tale da consentirle di poter fondare un divieto generale di esercitare maliziosamente o slealmente un diritto; interpretazione che, peraltro, trova tuttora applicazione nell'ordinamento tedesco.

Il divieto di *Rechtsmissbrauch*, in altre parole, è divenuto nel corso degli anni una formula stereotipata alla quale fare ricorso in tutti quei casi in cui appariva ragionevole sanzionare una determinata condotta poiché ritenuta in contrasto con le esigenze di giustizia e di equità, implicite ma pur sempre presenti all'interno dell'ordinamento giuridico: in esso sono man mano¹¹⁰ confluite le problematiche relative ai rapporti di vicinato, le ipotesi concettualmente più prossime alla figura dell'*exceptio doli generalis* e, da ultimi, anche i divieti di comportamenti abusivi nell'ambito delle società di capitali (alcuni dei quali, peraltro, sono poi stati recepiti anche in specifiche norme legislative).

Il ricorso da parte della giurisprudenza alla figura della *Treu und Glauben* ha fornito, in definitiva, un'ulteriore conferma di come la prassi tedesca abbia preferito incanalare il divieto di abuso del diritto in soluzioni che fossero maggiormente in linea con il proprio modo di ragionare, rifiutando di seguire i binari predisposti dal legislatore e privilegiando, invece, lo sviluppo di un'evoluzione concettuale che risultasse più coerente con la propria tradizione giuridica.

¹⁰⁸ Il debitore è obbligato ad effettuare la prestazione come lo esigono la lealtà e la fiducia reciproca in corrispondenza con gli usi socialmente ammessi.

¹⁰⁹ L'idea di adoperare il principio di *Treu und Glauben* come limite generale all'esercizio del diritto pare doversi far risalire a W. SIEBERT, *Verwirkung und Unzulässigkeit der Rechtsausübung*, Marburg, 1934, 55 ss.; ma si veda altresì J.W. HEDEMANN, *Die Flucht in die Generalklauseln. Eine Gefahr für Recht und Staat*, Tübingen, 1933, 4 ss.

¹¹⁰ Per un esame storico di tale sviluppo, v. F. RANIERI, *Norma scritta e prassi giudiziale nell'evoluzione della dottrina tedesca del Rechtsmissbrauch*, cit., 1216 ss.

L'importanza delle elaborazioni concettuali tedesche, però, non risiede unicamente nella diversità d'approccio che le ha contraddistinte rispetto a quelle emerse nell'ambito dell'ordinamento francese, ma si apprezza soprattutto per la capacità che esse hanno avuto di orientare il dibattito interpretativo italiano, avendo rappresentato il dovere della *Treu und Glauben* un punto di riferimento fondamentale per l'evoluzione della giurisprudenza nazionale italiana.

3.3. L'abuso del diritto in Italia

Il dibattito italiano sull'abuso del diritto, sviluppatosi quasi in concomitanza con quello francese, si è andato sostanzialmente a innestare – quantomeno nella sua fase iniziale – sulle medesime posizioni espresse dai giuristi d'oltralpe, concentrandosi sugli stessi dualismi che erano già stati messi in luce rispetto alla diversa concezione del diritto (assolutezza contro relatività) e delle sue differenti finalità (sostenitori della visione individualista contro fautori di un approccio solidaristico). E' solo in una fase più recente che è venuta successivamente in rilievo anche l'influenza esercitata dall'elaborazione concettuale germanica, soprattutto per quel che riguardava l'individuazione del fondamento del concetto antiabusivo, rinvenuto dagli interpreti italiani nel dovere di buona fede (le cui analogie con la nozione tedesca di *Treu und Glauben* risultano, già a primo impatto, evidenti).

Nell'analizzare l'evoluzione del dibattito dottrinale e giurisprudenziale italiano, attesa la copiosità dei contributi presenti, appare comunque, ancora una volta, opportuno procedere mediante un'analisi di tipo diacronico, all'esito della quale potrà essere poi definito quello che rappresenta l'attuale punto di arrivo del dibattito interpretativo nazionale, isolando i caratteri che si presentano come elementi fondamentali della nozione di abuso tratteggiata nell'ambito del diritto civile.

3.3.1. Le posizioni della Dottrina

3.3.1.1. *La prima fase del dibattito*

Il dibattito italiano intorno alla figura dell'abuso del diritto principia in senso effettivo solo in seguito all'emanazione del codice civile del 1865, in conseguenza delle posizioni espresse dai suoi primi commentatori. Già prima di tale fase, però, non era mancato chi si fosse precedentemente occupato di ragionare sulle potenziali conseguenze dannose di una visione assolutistica del diritto di proprietà, riflettendo sulle possibilità ermeneutiche offerte dal

sistema giuridico a soluzione di tale contrasto. E' il caso, in particolare, dell'autore toscano Federico Del Rosso.

Il giurista pisano, pur muovendo da una concezione assolutistica del diritto di proprietà (del quale rinveniva il fondamento non nell'attribuzione legislativa, ma nella natura di corollario della personalità umana)¹¹¹, aveva, infatti, avuto modo di interrogarsi sull'esistenza di limiti all'esercizio di tale diritto, individuandoli nel rispetto delle posizioni giuridiche altrui¹¹². Del Rosso, in altre parole, riteneva che, agendo entro la sfera delle proprie facoltà, ciascun individuo avrebbe potuto fare tutto ciò che l'aggradasse maggiormente, a patto, però, che, così facendo, non pregiudicasse l'integrità dei diritti spettanti ad altri. In tale visione, dunque, il contrasto tra la libertà dell'individuo e la sicurezza degli altri consociati diveniva meramente apparente: il corretto esercizio del diritto di proprietà, infatti, finiva per garantire comunque la tutela di tutte le posizioni giuridiche e, conseguentemente, anche l'integrità dell'ordine sociale. La perfetta coincidenza tra l'obiettivo di garantire la libertà individuale e quello di assicurare la sicurezza sociale, però, veniva concretamente a dipendere dal fatto che il diritto di proprietà potesse assumere, in concreto, una connotazione assoluta, dal momento che solo in tal modo lo stesso riusciva effettivamente a rappresentare uno scudo per la difesa dell'autonomia del singolo, preservando la stabilità dell'ordinamento¹¹³.

Le aspettative riposte da Del Rosso nella funzione sociale del diritto di proprietà si riveleranno, in seguito, molto importanti per l'evoluzione del dibattito interpretativo, dal

¹¹¹ "Il diritto di proprietà è necessario; dunque esso esiste perché esiste ciò che è necessario di vera, e propria necessità; e la esistenza dell'uomo nello stato di Essere che opera con arte, e compie il dovere rende NECESSARIA l'esistenza del diritto di avere e di fare, senza di che il dovere non può essere compiuto, e conseguentemente non possono verificarsi le condizioni della vita morale. L'esistenza del diritto di proprietà è dunque una realtà perché è un bisogno – è una realtà che si presenta come un fatto nel tempo e sullo spazio per tutto – è una realtà confessata dalla storia – approvata dalla ragione, - testificata e supposta dall'autorità"; F. DEL ROSSO, *Saggio di diritto privato romano attuale preceduto da introduzioni di diritto naturale e seguito da note perpetue di gius romano*, Pisa, 1844, I, sez. VI, 5.

¹¹² "Quindi è da dire che uno solo è il confine che ha razionalmente il diritto di proprietà, e questo limite è nell'occupato. Ciò che è d'altrui, non può cessare d'essere del suo padrone e divenire nostro. Ed ogni maniera d'azione è vietata sull'altrui. Quindi è costantemente da ripetere che nel nostro possiamo liberamente operare, purché dal nostro nulla si parta ad occupare, o a molestare l'altrui. Questo principio regola i limiti della proprietà, come restringe la libertà del proprietario. Tuttocio che partendo dal nostro può insinuarsi nell'altrui contro volontà del padrone può essere arrestato, e l'azione del proprietario impedita. Non si può quindi gettare acqua dal nostro fondo nel fondo altrui, perché quella che discende dal cielo e nasce nel nostro, e va nel fondo vicino per la Legge della gravità non è gettata da noi: non può stendersi dal nostro all'altrui eccitato il fuoco, non cadervi, o insinuarvisi corpo qualunque per fatto nostro. Gli alberi nostri non possono essere talmente collocati che stendano i rami, o le radici nel fondo altrui. Nel muro comune non può apporsi cosa che entri (come l'umidità, il calorico) nell'altrui, non può gravarsi con pesi, o tagliarsi e scavarsi oltre la metà, e così non può oltrepassarsi oltre il nostro confine e violarsi o colla immissione del nostro, o coll'uso della cosa altrui la proprietà dei vicini. Così sono sempre da rispettarsi le condizioni dei luoghi, ed i limiti della proprietà e gli usi han per tutto chiarito il diritto"; *Ivi*, 84.

¹¹³ F. DEL ROSSO, *Saggio di diritto privato romano attuale*, cit., III, sez. IV, 33 ss.

momento che esse finiranno per influenzare i primi commentatori del codice civile, i quali – raccogliendo l’eredità del giurista toscano – proietteranno la medesima impostazione di fondo sulla nuova normativa statale.

Anche i primi studiosi del codice civile italiano, infatti, avevano inizialmente delineato le proprie tesi muovendo da posizioni di massima fiducia nell’indefettibilità del diritto di proprietà. Pur consapevoli di come il manifestarsi di tale diritto potesse talvolta recare un danno – anche grave - ad altri soggetti dell’ordinamento, essi avevano ritenuto che “questi danni restano giuridicamente invisibili e, a ben vedere (se valutati appunto alla luce dei principi), finiscono con l’essere, più che fatali, giusti e meritati”¹¹⁴. Nel tentativo di giustificare l’assolutezza del diritto di proprietà, dunque, gli stessi giuristi avevano proceduto ad una differenziazione dei danni discendenti dal suo concreto esercizio, distinguendoli in danni veri o sostanziali – quelli, cioè, che rappresentavano “l’ombra e la negazione del corpo e della luce del diritto stesso, e costituiscono un altro sistema opposto ed avverso al diritto”¹¹⁵ – e danni meramente materiali o apparenti – che sarebbero stati, invece, quelli “prodotti esercitando un proprio diritto: diciamo essere apparente il danno cagionato da forza maggiore o da casi fortuiti [...] Altresì apparente è il danno qualora consista in un detrimento che inevitabilmente si apporta ad altri esercitando un proprio diritto legittimamente”¹¹⁶. Così come per Del Rosso, quindi, anche per questi autori il conflitto tra esercizio di un diritto di proprietà assoluto e tutela delle posizioni giuridiche altrui si risolveva, esaurendosi, nel solo dualismo tra l’esercizio legittimo e l’esercizio illegittimo del diritto in questione.

La solidità di un simile circolo virtuoso, tuttavia, iniziò ad incrinarsi nel momento in cui le medesime idee che in Francia avevano già provveduto a mettere in crisi il positivismo giuridico, intaccando l’assolutezza del diritto di proprietà, vennero ad affacciarsi e penetrarono anche nel panorama nazionale italiano.

Uno degli autori a farsi per primo portatore di un approccio più critico nella ricerca della reale legittimazione del diritto di proprietà risulta senz’ombra di dubbio Enrico Cimbali, nelle cui parole appare possibile intravedere una certa perplessità nei confronti del dogma dell’assolutismo proprietario. Il problema affrontato dal giurista siciliano è, infatti, quello di

¹¹⁴ L. BORSARI, *Commentario al codice civile italiano*, Torino, 1878, III, parte II, 334.

¹¹⁵ G. VIGNALI – G. SCALAMANDRÈ, *Commentario al codice civile italiano*, IV, Napoli, 1882, 625.

¹¹⁶ *Ivi*, 635.

valutare “se il proprietario di una cosa, pur usando della sua proprietà, compie atti rivolti unicamente a recar pregiudizio alla proprietà del vicino, senza che egli ne ricavi profitto alcuno può essere impedito in siffatte operazioni, e nel caso in cui le abbia compiute può essere obbligato a distruggere le opere nocive e a risarcire i danni arrecati? Il Laurent¹¹⁷ decide che sì, e noi conveniamo pienamente con lui, poiché il diritto è una funzione ordinata, la quale, quando non si esercita conforme al fine cui è diretta perde il carattere della sua legittimità [...] il diritto di proprietà, come ogni altro diritto, non è una forma astratta che, qualunque sia la materia cui si applica, si conserva sempre in uno stato di assoluta immutabilità, ma è invece un rapporto concreto, il quale varia ed assume una diversa fisionomia ed un atteggiamento diverso secondo la natura speciale degli obiettivi che cadono in suo potere. Il diritto non può ignorare il progredire delle novelle industrie che hanno prodotto la trasformazione del mondo moderno per il fecondo impulso della libertà e deve necessariamente – abbandonando astrazioni e assolutezze – rideterminare i limiti fissati dal diritto comune”¹¹⁸.

Non tutti gli autori di fine secolo, però, si mostrarono sin da subito pronti ad abbandonare i dogmi illuministi della libertà assoluta e della certezza del diritto. Enrico Lai, ad esempio, pur condividendo la critica di Cimbali contro l’ipocrisia di chi riteneva che dall’esercizio del diritto non avrebbe potuto discendere alcun nocumento, si mostrò ben più cauto nel fare i conti con le esigenze di coerenza del sistema, optando per una soluzione interpretativa da cui veniva fatta comunque discendere la piena irrilevanza, dal punto di vista strettamente giuridico, dei danni prodotti nell’esercizio del diritto di proprietà. Sosteneva, difatti, Lai che “non si può affermare che la migliore e più equa distribuzione della ricchezza si ottiene con lo svolgimento libero e spontaneo della proprietà e poi ipotizzare un controllo socialista sugli atti posti in essere dal proprietario [...] siccome il diritto è libertà, per naturale conseguenza del medesimo, possiamo trovarci di fronte ad atti che non siano utili né conducenti allo scopo per il quale il diritto è stato riconosciuto. Dobbiamo però rispettare tali atti per salvare il diritto in sé stesso; il diritto è libertà di conseguire come anche di non conseguire il nostro fine e non retto uso delle nostre facoltà; controllare il retto uso, per tentare di evitare un danno derivante dall’esercizio del diritto, pone in essere la sovversione del diritto”¹¹⁹.

¹¹⁷ v., *supra*, Cap. 1, par. 3.1.2., 14, nota 41

¹¹⁸ E. CIMBALI, *La proprietà e i suoi limiti nella legislazione italiana*, in *Archivio giuridico*, 1880, 154.

¹¹⁹ E. LAI, *Principi generali della responsabilità per delitti e quasi delitti. Appunti*, Cagliari, 1880, 46.

La stessa esigenza di salvaguardare la tenuta del sistema, inoltre, era stata avvertita, in misura forse anche maggiore, da Vittorio Scialoja, il quale – nel commentare la sentenza della Corte di Cassazione di Firenze¹²⁰ mediante la quale, nonostante il silenzio del codice, era stata per la prima volta riconosciuto il divieto generale di compiere atti emulativi – aveva negato con forza la possibilità che tale divieto potesse venire fatto discendere dai principi generali del diritto o mediante fumosi richiami a quella che egli non aveva esitato a definire “*aequitas cerebrina*: equità che ognuno sente a modo proprio e che, non avendo nulla di ragionevole si deve scartare”¹²¹. La fiducia di Scialoja nel dogma positivista appariva, del resto, totale, dovendo – a suo avviso - l’interprete avere ben chiara la supremazia delle norme ed affidarsi esclusivamente al dettato del Codice: “l’equità altro non può essere che diritto, ed è solo il diritto, il rigore del diritto, a segnare i confini della libertà di ciascuno”¹²². Non residuava, pertanto, alcuno spazio, per l’eminente giurista italiano, affinché venissero poste in essere particolari forme di controllo sulle modalità di esercizio del diritto di proprietà, atteso che “chi agisce entro i limiti, senza uscire dalla propria sfera giuridica, ha diritto che non gli si domandi conto delle sue azioni, ha diritto di conformarsi o no ai precetti della morale [...] le singole libertà giuridiche sono come dei poliedri che si toccano tra di loro in tutti i punti della periferia [...] non si può investigare l’animo di colui che non invade il diritto altrui [...] l’inquisizione circa gli intendimenti del proprietario distrugge la libertà: il diritto, almeno com’è oggi costituito, vuole questa libertà; esso perciò deve impedire quell’inquisizione [...] deve permettere gli atti di emulazione”¹²³. Bisogna, pertanto, “rifuggire l’assurdità dell’idea che il diritto di proprietà, esercitato con intenzioni anche moralmente riprovevoli, non sia più un diritto”¹²⁴.

L’analisi di Scialoja, per giunta, non si prefiggeva unicamente lo scopo di difendere il ruolo del diritto positivo, ma si spingeva altresì ad evidenziare la fallacia della teoria dell’emulazione, demolendone le fondamenta sin dalle origini: tale teoria – affermava l’autore – sarebbe stata, infatti, “segnata in ogni sua parte dallo stampo di quel medioevo nel quale andavano sempre confuse le idee di diritto, morale e religione, che pure secondo il solito soleva derivarsi dal

¹²⁰ Cass. civ. Firenze, 13 dicembre 1877, in *Foro it.*, 1878, 481 ss., v., *infra*, Cap. I, par. 3.3.2., 52, nota 208.

¹²¹ V. SCIALOJA, *Degli atti di emulazione nell’esercizio dei diritti*, cit., 486.

¹²² *Ivi*, 489.

¹²³ *Ivi*, 491.

¹²⁴ *Ibidem*.

diritto romano”¹²⁵. Andando a ricostruire la nascita del divieto di atti emulativi, l'autore pareva, infatti, volere precipuamente mostrare l'ingenuità e l'assurdità di tale concetto, contrapponendolo a quelle che invece gli apparivano come solide geometrie del diritto romano e coerenze sistematiche del diritto codificato. Scialoja adottava come esempio portante della sua analisi proprio quello dell'affermarsi del sistema di presunzioni abusive, rilevando come lo stesso avesse permesso, nell'epoca del diritto comune, di operare un ribaltamento dell'onere della prova, gravante per effetto di esso non più sul soggetto danneggiato (tenuto a dar prova dell'altrui emulazione) ma sul titolare del diritto, cui spettava dover dimostrare la ricorrenza di una propria utilità nell'agire: “si ammetta per un momento il principio degli avversari: dove si giungerà? Non sarà nulla il costringere a dar conto di ogni muro alzato; di ogni finestra aperta, e l'abbattere o l'otturare ogni qual volta che non si dimostri l'utilità; ma per essere logici bisognerà spingersi ben più oltre nelle conseguenze, e portare il significato in tutte le azioni umane, siano fuori o siano dentro i confini del diritto”¹²⁶.

Accettare l'idea che l'esercizio del diritto potessero risultare effettivamente sindacabile avrebbe significato - secondo Scialoja - permettere che lo stesso avrebbe potuto venire confuso con la morale, andando così ad intaccare lo stesso assioma su risultava fondata l'idea di codificazione, e cioè che fosse proprio la libertà del titolare del diritto a costituire la “guarentigia della morale, la quale perde la propria natura quando vi si unisca una coazione esterna”¹²⁷.

L'accorata difesa di Scialoja, però, non era riuscita a preservare il dogma illuministico della libertà individuale: l'effetto corrosivo delle nuove e sempre più pressanti esigenze sociali, infatti, aveva, ugualmente finito, con l'inizio del ventesimo secolo, per trovare spazio anche in Italia, contribuendo allo sviluppo di tesi favorevoli alla configurabilità dell'abuso del diritto.

Uno degli studi meglio adatti a testimoniare il desiderio di cambiamento della nuova epoca risultava, a tutta evidenza, quello di Mario Tedeschi, a detta del quale, “non vale riportare innanzi l'idolo della libertà, anch'esso invecchiato. L'orgia che se n'è fatta dopo la Rivoluzione Francese e che caratterizza il secolo XIX, dopo aver a lungo inebriati gli spiriti, li ha lasciati

¹²⁵ V. SCIALOJA, *Aemulatio*, in *Enc. giur. ital.*, cit., 451.

¹²⁶ *Ivi*, 490.

¹²⁷ V. SCIALOJA, *Degli atti di emulazione nell'esercizio dei diritti*, cit., 490.

stanchi e delusi, di fronte agli abusi che nasconde”. Nella sua monografia, l'autore sosteneva che il nuovo secolo, caratterizzato dall'emergere della coscienza di massa, richiedesse una maggiore considerazione dell'elemento sociale rispetto al sino ad allora trionfante spirito di individualità. Le conquiste delle classi operaie, infatti, non si sarebbero ulteriormente prestate ad essere ancora a lungo confinate nell'angusto spazio di leggi speciali, ma avrebbero, invece, imposto un vero e proprio ripensamento della nozione stessa di diritto soggettivo: “le norme stillate dalla sapienza secolare con criteri unilaterali troppo semplicistici non possono più essere innalzate con la sicurezza di dogmi di fronte alla complessità del presente. A cozzare contro la reale necessità delle cose è soprattutto il principio *qui suo iure utitur neminem laedit*, tagliente come una scure per la sua inflessibile rigidità, espressione di amore di simmetria e di logica astratta distanzi dalla vita reale della nuova epoca. La complessità del presente esige che il giudice indaghi in concreto la zona grigia posta sul limitare fra i due opposti territori della responsabilità e della irresponsabilità, che ricerchi un nuovo equilibrio nell'ordine giuridico abbandonando la certezza di diritti assoluti, individualistici, producibili a tutte le estreme conseguenze e ricercando sagge limitazioni in omaggio al fine essenzialmente sociale della giustizia. [...] La fioritura di teorie attorno al concetto di abuso del diritto altro non è, dunque, che il passo più avanzato del nuovo movimento sociale”¹²⁸.

L'abuso del diritto finiva, in tale maniera, per diventare una sorta di bandiera per coloro i quali andavano a farsi portatori delle nuove istanze sociali, spingendo conseguentemente la dottrina ad interrogarsi su quale dovesse essere il parametro da utilizzare per la sua corretta individuazione.

Le risposte degli autori italiani, in concreto, erano andate a distribuirsi lungo due differenti correnti di pensiero: da una parte si era registrata la posizione di chi – come Gian Pietro Chironi – aveva collegato l'abuso del diritto alla ricorrenza di un parametro oggettivo, identificato nell'uso anormale del diritto, dall'altra chi – come Giuseppe Noto Sardegna – aveva, invece, ritenuto che si dovesse privilegiare il riferimento alla componente soggettiva dell'azione e, dunque, all'elemento intenzionale del soggetto agente.

Chironi, nello specifico, aveva sostenuto che non ci sarebbe stata alcuna incompatibilità logica tra l'abuso del diritto e l'esercizio legittimo dello stesso, risultando il primo null'altro

¹²⁸ M. TEDESCHI, *L'abuso del diritto. Studio*, Torino, 1908, 7 ss.

che uno strumento idoneo ad indirizzare il secondo verso l'equilibrio socialmente più giusto, imponendo che quest'ultimo si manifestasse nella forma migliore per la maggior parte dei soggetti appartenenti ad una determinata collettività e dotati delle medesime caratteristiche socio-economiche del soggetto agente. Secondo Chironi, infatti, nell'abuso del diritto “esiste il diritto di fare come l'agente fece [...] in riguardo alla materialità operata, ma l'agente operò senza diritto in quanto ha offeso il diritto altrui derivante dalla norma governante l'uso normale del diritto. La quale norma è che il diritto, come formazione sociale (e volontà sociale è la legge che lo assicura), sia esercitato dal soggetto in quei termini per cui è osservato l'equilibrio tra l'interesse dell'individuo e della collettività, e che impongono sia il diritto esercitato come, secondo il fine suo in rispetto alla posizione economico sociale del soggetto, la maggior parte delle persone che fossero in identico stato o condizione lo esercitano o lo eserciterebbero. Questo è il limite dedotto dalla funzione sociale del diritto”¹²⁹.

Tra le molteplici applicazioni cui l'abuso del diritto si sarebbe potuto prestare, secondo Chironi, una delle più significative sarebbe risultata senz'altro quella relativa alla “disdetta nel rapporto nascente da locazione di opere”. Conformemente al pensiero di chi vedeva nell'abuso del diritto lo strumento per affermare le nuove istanze sociali, l'autore introduceva, così, l'idea che, mediante lo stesso, risultasse effettivamente possibile limitare la libertà di recesso nel rapporto di lavoro¹³⁰: “la locazione dei propri servizi senza limiti di tempo fa nascere nel lavoratore, per un tacito affidamento, la presunzione che il padrone non gli darebbe congedo senza giusto motivo; qualora il licenziato abusivamente, cioè «senza giusto motivo», il lavoratore ha diritto al risarcimento del danno subito”¹³¹.

Da una visione radicalmente diversa, muoveva invece il pensiero di Giuseppe Noto Sardegna, secondo il quale “l'armonia sublime nello esercizio dei diritti non esiste” e che, pertanto, “se il corpo sociale non può ritrovare e dettare per gli uomini regole assolute e che mai suscitino un

¹²⁹ G. P. CHIRONI, *La colpa nel diritto civile odierno. II. Colpa extra-contrattuale*, II, Torino, 1906, 504.

¹³⁰ L'idea di limitare la libertà di recesso nel rapporto di lavoro incontra, tuttavia, la ferma opposizione da parte della dottrina all'epoca dominante. Tra gli autori che si schierarono per l'assoluta libertà delle parti di recedere unilateralmente dal contratto, merita di esser citato il pensiero di Lodovico Barassi, autore della prima monografia sul contratto di lavoro e maestro di quel Mario Rotondi il cui contributo costituirà, negli anni successivi, una delle pietre miliari della dottrina in materia di abuso del diritto. Barassi sostiene che, facendo “assegnamento sul buon senso pratico della magistratura, si può rendere meno grave il distacco tra la rigidità della legge e la coscienza sociale del momento. La latitudine di apprezzamento rilasciata al giudice non deve però essere sconfinata; la legge positiva indica limiti ben determinati; [...] vi è soprattutto la necessità di non lasciarsi pigliar a mano dal desiderio di accomodar la legge alla coscienza odierna giuridica, quando la legge positiva contiene in sé qualcosa che la determini in modo non dubbio e non equivoco anche in contraddizione col modo odierno di sentire”; L. BARASSI, *Il contratto di lavoro nel diritto positivo italiano*, Milano, 1901, 68.

¹³¹ G. P. CHIRONI, *La colpa nel diritto civile odierno. I. Colpa contrattuale*, I, Torino, 1925, 493.

turbamento dell'ordine" si sarebbe allora dovuto optare per "una regola di vivere e di agire relativa, convenzionale"¹³². In un contesto segnato dal tramonto del diritto assoluto, la teoria dell'abuso si poneva, di conseguenza – secondo l'autore - come valvola di sicurezza dell'ordinamento, per consentire ai giudici di supplire all'assenza della legge e di non restare inermi dinnanzi all'utilizzo "del mezzo legale all'ingordo, che si prefigge di recar danno ad altri con esso"¹³³. Per Noto Sardegna, nello specifico, l'abuso non avrebbe dovuto essere rinvenuto nell'utilizzo anormale del diritto, ma sarebbe dovuto, al contrario, essere individuato necessariamente mediante la valorizzazione dell'elemento intenzionale, atteso che, se "l'ingiustizia proviene semplicemente dal carattere specifico dell'elemento morale",¹³⁴ "la parola abuso si riferisce al titolare, non al diritto", anche in considerazione del fatto che "l'essenza del diritto non è sindacabile"¹³⁵.

La prospettiva di Noto Sardegna, dunque, offrendo una visione dell'abuso del diritto non mirata a correggere la sostanza del diritto positivo ma a rappresentarne unicamente un suo utile complemento, risultava senz'alcun dubbio più moderata rispetto a quella di Chironi. Ciononostante, anch'essa aveva finito per divenire oggetto di feroci critiche da parte di quella dottrina che, pur ammettendo l'astratta efficacia dello strumento antiabusivo, aveva comunque ritenuto di dover preminentemente salvaguardare il valore della certezza del diritto.

Nell'ambito di tale corrente, risulta di particolare interesse la posizione di Alessandro Levi, autore di una proposta tanto innovativa (poiché capace di anticipare le conclusioni che sarebbero state successivamente avanzate dalla giurisprudenza tedesca) quanto eccessivamente precoce per l'ancora acerbo panorama italiano. L'autore in questione, infatti, interrogandosi sulla sensatezza o meno del "parlare di mala fede nell'esercizio del proprio diritto"¹³⁶, era arrivato a sostenere che, se "buona fede è volontà di non ledere l'ordinamento giuridico e mala fede il suo contrario allora la risposta conforme alla logica del diritto ed all'ininterrotta tradizione dottrinale non può che essere negativa"¹³⁷. L'immediatezza di tale risposta, però, si scontrava – secondo il giurista - con l'inevitabile complessità della vita

¹³² G. NOTO SARDEGNA, *L'abuso del diritto*, Palermo, 1907, 54.

¹³³ *Ivi*, 43.

¹³⁴ *Ivi*, 42.

¹³⁵ *Ivi*, 54.

¹³⁶ A. LEVI, *Sul concetto di buona fede. Appunti intorno ai limiti etici del diritto soggettivo*, Genova, 1912, 87.

¹³⁷ *Ivi*, 88.

moderna, “caratterizzata dal moltiplicarsi di turbamenti dei legittimi interessi altrui, prodotti anche da chi non esce dai confini del proprio diritto e che finisce per mettere in dubbio non certo la correttezza logica della risposta negativa, ma l’efficacia dei limiti giuridici entro i quali è contenuta la libertà di ognuno”¹³⁸. Se da una parte, quindi, l’autore si trovava disposto a lodare l’atteggiamento di quella giurisprudenza che aveva mostrato come “il diritto soggettivo, per meritare la piena tutela, cioè per essere concepito come libertà non imputabile, è sempre più largamente inteso come tale che debba avere per suo contenuto un legittimo interesse e che l’esercizio di esso diritto non deve essere volto a ledere non solo i diritti, ma neppure i legittimi interessi altrui”¹³⁹, dall’altra egli si dichiarava comunque preoccupato da una conformazione dell’abuso che, in assenza della violazione di uno specifico dovere giuridico, appariva “sin troppo elastica ed illogica”¹⁴⁰, facendo in modo che l’opera di “quei magistrati che ritennero responsabile del danno chi l’aveva recato nell’esercizio, immorale quanto si voglia, ma non illegittimo, di un diritto soggettivo” risultasse “forse conforme all’idea di giustizia, ma certo contraria all’attuale ordinamento giuridico”¹⁴¹.

In conseguenza di tali premesse, Levi si era così trovato a dover immaginare una terza via alla configurabilità della figura antiabusiva, tale che la stessa potesse salvaguardare “quel sommo interesse sociale ch’è rappresentato dalla certezza del diritto”, consentendo al contempo di dare conto di quelle medesime esigenze di equità che erano state intensamente avvertite dalla giurisprudenza del suo tempo. La strada da lui tracciata, pertanto, era stata quella di sollecitare una riforma legislativa che, mediante l’implementazione di una specifica norma giuridica, risultasse concretamente idonea ad incardinare il principio di buona fede tra i doveri giuridici ordinamentali¹⁴².

Nonostante la soprendente lungimiranza, però, tale proposta non fu degnata di particolare attenzione da parte della dottrina successiva, venendo, solo a distanza di lunghissimi anni, recepita (nella sostanza) dagli orientamenti giurisprudenziali in materia civile.

Tracciando, a questo punto, un primo bilancio dei contributi dottrinali di cui s’è fatta menzione, il quadro che parrebbe desumersene è quello di autori fortemente divisi tra l’utilizzo dello strumento antiabusivo, da far valere come grimaldello per consentire la

¹³⁸ *Ivi*, 89.

¹³⁹ *Ivi*, 90.

¹⁴⁰ *Ivi*, 100.

¹⁴¹ *Ivi*, 101.

¹⁴² *Ivi*, 105.

penetrazione delle nuove istanze sociali nell'ordinamento giuridico, ed il suo più totale rigetto, in difesa dei principi liberali dell'Illuminismo. L'utilizzo o il rigetto della figura dell'abuso, però, apparivano in entrambi i casi sprovvisti di una vera e propria riflessione dogmatica sulla natura filosofico-giuridica del principio, che veniva, al contrario, esclusivamente affermato in maniera strumentale al perseguimento di determinate finalità.

Il merito di compiere l'ulteriore ed importantissimo passo teorico, al contrario, deve essere, attribuito a Mario Rotondi, primo a realizzare una vera e propria sistematizzazione della figura dell'abuso del diritto. Rotondi era uno degli allievi prediletti di Lodovico Barassi - fermo sostenitore dei valori illuministici e della necessità di salvaguardare il principio della certezza del diritto - e nel contenuto della sua opera ha rivelato in maniera evidente l'impostazione dogmatica appresa dal suo illustre maestro. Il pregio del lavoro di Rotondi, però, non sta tanto nell'aver rilevato l'ennesima apodittica incompatibilità¹⁴³ tra la figura dell'abuso e quella del diritto soggettivo, ma nell'aver finalmente profuso le tematiche connesse ai problemi generati dall'emersione della nuova figura nel contesto nazionale in una teorizzazione capace di coglierne la reale portata, sfruttando altresì quanto già emerso nell'ambito dell'esperienza d'oltralpe.

Nell'analizzare i casi che le corti francesi avevano individuato come possibili abusi, infatti, Rotondi aveva rilevato come "la nostra giurisprudenza mostra che si può giungere alle stesse conclusioni per vie molto più ortodosse"¹⁴⁴. Queste vie sono quelle della "purezza logica e dei principi di logica giuridica su cui poggia ogni diritto positivo"¹⁴⁵, le quali non possono che condurre all'affermazione di come "abuso e diritto sono due termini contraddittori, che se c'è diritto non c'è abuso e viceversa, che se c'è esercizio di un diritto non ci può essere responsabilità"¹⁴⁶.

Operata tale premessa, però, Rotondi si era comunque trovato a dover fare i conti con una realtà in cui l'abuso risultava oramai un fenomeno di fatto esistente e si era preoccupato, per

¹⁴³ "E' stato detto e ripetuto che – sul piano del diritto positivo – abuso e diritto sono termini incompatibili, per cui la formula abuso di diritto sarebbe un non senso e una contraddizione *in terminis*. Eppure quello che dal punto di vista del diritto positivo sembra un non senso, è una realtà e prende contenuto se si considera un comportamento oltre che da un punto di vista giuridico, da un punto di vista morale. «*Non omne quod licet honestum est*», e la divergenza della valutazione diventa tanto più facile nel processo del tempo, se si confronta, in un regime di norme scritte, la lenta modifica di queste rispetto alla continua evoluzione della coscienza morale"; M. ROTONDI, *L'abuso di diritto*, cit., 5.

¹⁴⁴ *Ivi*, 352.

¹⁴⁵ *Ivi*, 427.

¹⁴⁶ *Ivi*, 421.

questo motivo, di analizzarlo con attenzione. Nel fare ciò, egli aveva ritenuto di avere concretamente a che fare con “un fenomeno sociale, non con un concetto giuridico, anzi uno di quei fenomeni che il diritto non potrà mai disciplinare in tutte le sue applicazioni che sono imprevedibili: è uno stato d’animo, è la valutazione etica di un periodo di transazione, è quel che si vuole, ma non una categoria giuridica e ciò per la contraddizione che nol consente¹⁴⁷”. Ma poiché - come già detto - tale figura si trovava, nei fatti, ad esistere, diveniva - secondo l’autore - necessario riuscire a neutralizzarla in sede interpretativo-giudiziaria, operando in maniera tale da prevenirla¹⁴⁸. Per fare ciò – sosteneva Rotondi - la giurisprudenza avrebbe dovuto “limitarsi ad avvertire e a dar segno del bisogno della norma nuova”, la dottrina avrebbe dovuto “richiamare con la sua autorità il legislatore ad emanare opportune disposizioni”, ma “il rimedio radicale starà nelle mani del legislatore”, il solo a poter prestare “una regolare e continua opera di revisione dei singoli istituti del diritto, in uniformità dei nuovi bisogni”¹⁴⁹.

Nella prospettiva di Rotondi, dunque, l’abuso del diritto continuava sì a costituire un fenomeno di mero fatto, ma, pur essendo tale, risultava comunque nobilitato dal rapporto che esso intratteneva con il sistema delle norme giuridiche, rappresentando una sorta di cartina di tornasole dell’inadeguatezza con cui il diritto disciplinava un dato comportamento o consentiva una determinata prerogativa¹⁵⁰. Il conflitto da cui la figura si trovava ad originare, pertanto, non era quello tra l’esercizio di un diritto e la valutazione della sua antigiridicità, bensì quello discendente dalla contrapposizione tra “la formulazione rigida e tradizionale di una norma giuridica e quella che è la nuova coscienza giuridica del popolo”¹⁵¹. Ma se l’abuso rappresentava il “prodotto e la conseguenza dell’impossibilità che ha il diritto, legato entro le sue forme necessariamente tradizionali, di seguire passo passo il più celere e libero evolversi della vita sociale”, allora esso non avrebbe potuto trovare utilizzo *sic et simpliciter* per espandere l’ordinamento giuridico in concomitanza con la società, ma si sarebbe, al contrario, trovato a restare confinato nell’anticamera del diritto, lasciando che l’accesso alle stanze in cui

¹⁴⁷ *Ivi*, 116.

¹⁴⁸ *Ivi*, 439.

¹⁴⁹ *Ivi*, 440.

¹⁵⁰ M. MESSINA, *L’abuso del diritto*, Napoli, 2003, 107.

¹⁵¹ M. ROTONDI, *L’abuso di diritto*, cit., 24.

lo stesso trovava emersione spettasse al solo soggetto deputato ad espletare la relativa funzione: il legislatore¹⁵².

Una netta separazione dei poteri diveniva, di conseguenza, l'unica strada per poter fare realmente salva la certezza del diritto; essa, però, non avrebbe dovuto risolversi – secondo Rotondi – in una continua invocazione dell'intervento legislativo: in continuità con quanto era già stato sostenuto dal suo maestro Barassi, egli riteneva, invece, che la coerenza del sistema imponesse al legislatore di non raccogliere tutti i segnali connessi alla rapida evoluzione dei costumi, non spingendosi a piegare i principi del sistema alla nuova e mutata coscienza sociale¹⁵³. L'idea di Rotondi, dunque, era quella di recuperare un ruolo maggiormente centrale per la figura dell'interprete: è proprio ad opera dei giuristi, infatti, che si sarebbe dovuto realizzare – secondo l'autore - l'adeguamento del diritto alla società, dovendo essi procedere a colmare, attraverso l'intima penetrazione dell'essenza di ciascun istituto, lo scarto fisiologico intercorrente tra l'astrattezza della norma e la concretezza della realtà, tra la lentezza del giuridico e la velocità del sociale. Nello svolgere tale compito, però, gli interpreti non avrebbero dovuto cedere alla tentazione di ricorrere a figure come quelle antiabusive – ritenute pericolose poiché sovversive – ma “davanti al pericolo di costruzioni che minano le stesse basi e i fondamenti di tutto un sistema giuridico (quali i concetti di diritto soggettivo, di responsabilità, di interesse) l'opera del giurista deve essere saviamente, gelosamente, recisamente conservatrice”¹⁵⁴.

Con la pubblicazione degli studi di Rotondi veniva così a chiudersi quella che appare identificabile come la prima fase del dibattito italiano intorno alla figura dell'abuso del diritto. Al concludersi di tale fase venne successivamente a seguire, per molti anni, una lunga stagione di stanca dell'elaborazione dottrinale. All'inattività degli autori, però, finì per fare da contraltare la vivace discussione che si originò in conseguenza dell'avvio dei lavori preparatori per il nuovo codice civile.

Il progetto ministeriale definitivo¹⁵⁵ del codice civile, infatti, sembrava essere stato dotato, all'art. 7¹⁵⁶ del libro primo, di una norma di carattere generale - analoga a quella del § 226 del

¹⁵² *Ivi*, 417.

¹⁵³ In totale accordo con Barassi, Rotondi sostiene, ad esempio, che la questione del recesso *ad nutum* vada risolta tenendo ferma “la perfetta libertà delle parti di sciogliersi dal contratto”; M. ROTONDI, *L'abuso di diritto*, cit., 152.

¹⁵⁴ *Ivi*, 140.

¹⁵⁵ *Codice civile, Libro primo. Progetto definitivo e relazione del Guardasigilli on. Solmi / Ministero di Grazia e Giustizia*, Roma, 1936. - V, 170, 158.

BGB – in conseguenza della quale avvenne dovuto risultare vietato l'esercizio di qualsiasi tipologia di diritto in contrasto con lo scopo per il quale lo stesso era stato riconosciuto. L'inserimento della norma era stato probabilmente operato sulla scia di quanto era già stato previsto dal secondo comma dell'art. 74¹⁵⁷ del progetto italo-francese delle obbligazioni, mediante il quale, qualche anno prima, un manipolo di giuristi di entrambe le nazionalità aveva inteso promuovere la revisione dei due codici nazionali.

L'inserimento della norma in questione, però, non sembrava essere riuscita a convincere la totalità degli addetti ai lavori. Mariano D'Amelio, ad esempio, presidente della Commissione delle Assemblee legislative chiamata ad esaminare il progetto trasmesso al Senato, aveva avuto modo di esprimere il proprio parere contrario, rilevando come il problema dell'abuso "consiste nel ricercare il limite del diritto quando non è fissato dalla legge"¹⁵⁸, precisando come fosse necessario "guardarsi dall'abuso dell'abuso del diritto, come non è raro che accada in pratica"¹⁵⁹.

Non deve, per questo motivo, sorprendere se, nella discussione assembleare che precedette l'emanazione del codice, il riferimento alla norma antiabusiva venne del tutto espunto, non residuando, nella versione definitiva, alcuna traccia del divieto in questione.

Il problema della codificazione dell'abuso, però, venne a presentarsi nuovamente qualche anno più tardi, quando, nel corso dei lavori dell'Assemblea Costituente, una voce si levò a chiederne addirittura la costituzionalizzazione. Ad avviso del prof. Codacci Pisanelli, infatti, tale operazione si sarebbe resa necessaria¹⁶⁰ per prevenire il rischio di una nuova statolatria¹⁶¹, rilevando che così "[...] come nel campo del diritto pubblico ogni autorità deriva il suo potere in relazione a un fine determinato [...] allo stesso modo, applicando questi principi nel diritto privato, si è visto come ogni facoltà, ogni interesse protetto in modo particolare ed attribuito ai singoli, venga attribuito e tutelato in vista di uno scopo determinato. Quando il

¹⁵⁶ "Nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per cui il diritto medesimo gli è stato riconosciuto"

¹⁵⁷ "E' tenuto al risarcimento colui che ha cagionato danni ad altri, eccedendo, nell'esercizio del proprio diritto, i limiti posti dalla buona fede o dallo scopo per il quale il diritto gli fu riconosciuto".

¹⁵⁸ M. D'AMELIO, *Abuso del diritto*, in *N.D.I.*, I, 1937, 49.

¹⁵⁹ *Ibidem*.

¹⁶⁰ "Contro la «statolatria» è necessaria una protezione giuridica degli interessi anche nell'ambito del diritto privato: l'obiettivo può essere raggiunto costituzionalizzando la figura dell'abuso del diritto e completando così un percorso avviato durante i lavori preparatori del codice civile (esauendo in tal modo il desiderio di coloro che vi parteciparono [...] di sancire in genere il divieto dell'abuso del diritto)"; v. G. CODACCI PISANELLI, *Assemblea Costituente*, LXXX, *Seduta pomeridiana di venerdì 28 marzo 1947*, 2612.

¹⁶¹ PIO XI, *Non abbiamo bisogno. Lettera enciclica del Sommo Pontefice sull'azione cattolica italiana*, 1931, Roma, 731 ss.

diritto viene usato per uno scopo diverso da quello per cui è stato attribuito, evidentemente si commette un abuso dannoso alla società, che sarebbe opportuno fosse vietato in genere proprio nella Costituzione. Per tale ragione propongo il seguente emendamento [...] «Nessuno può esercitare il proprio diritto per uno scopo diverso da quello per il quale gli è stato attribuito»¹⁶².

Anche in tal caso, tuttavia, il dibattito finì per risolversi in un nulla di fatto e le parole di chi si era opposto all'emendamento lasciavano trasparire chiaramente il motivo: “noi non crediamo che si possa prevedere una cosa simile nella Costituzione. Certo è che l'abuso è sempre proibito, mentre la Costituzione e le leggi non devono prevedere che l'uso normale del diritto. Il meno che si possa dire è che si tratti di una proposta superflua e quindi pleonastica”¹⁶³.

Anche a seguito del nuovo affossamento, però, il dibattito interpretativo non risultò definitivamente sopito. L'entrata in vigore della Costituzione, infatti, riuscì comunque ad avere l'effetto (indiretto) di generare una nuova emersione di posizioni dottrinali innovative.

3.3.1.2. *La seconda fase del dibattito*

Pur in assenza di una specifica norma antielusiva, difatti, l'entrata in vigore della Costituzione era comunque riuscita a rivitalizzare il dormiente dibattito dottrinale. La necessità di dover ripensare la complessiva coerenza dell'ordinamento interno alla luce dei nuovi principi costituzionali aveva finito per dar linfa nuova a tutti quei giuristi che non si erano rassegnati ad adottare posizioni “saviamente, gelosamente, recisamente conservatrici¹⁶⁴”, consentendogli così di superare la mancata previsione del divieto di abuso nel codice civile, continuandone a professare l'esistenza.

Nel novero di tali autori può senza dubbio essere inserito Ugo Natoli, per il quale “sarebbe, invero, assurdo pensare che il processo, per così dire, di socializzazione dei rapporti fra gli appartenenti ad una medesima comunità si sia esaurito sul piano della politica o della morale e non si sia comunque ripercosso sulla essenza della regolamentazione giuridica di quegli stessi

¹⁶² G. CODACCI PISANELLI, *Assemblea Costituente*, cit., 2613.

¹⁶³ U. TUPINI, *Assemblea Costituente*, LXXXIX, *Seduta antimeridiana di martedì 15 aprile 1947*, 2868.

¹⁶⁴ v., *supra*, Cap. I, par. 3.3.1.1, 38, nota 154.

rapporti”¹⁶⁵. Pur se in ritardo rispetto al movimento delle coscienze etiche e sociali, infatti, Natoli aveva sostenuto che una simile evoluzione normativa avrebbe comunque finito per manifestarsi, trovando concreta espressione in due diversi momenti: “da un lato, con la sempre più accentuata tendenza ad accrescere la sfera degli interessi pubblici o generali, di fronte ai quali deve arrestarsi la possibilità di un arbitrario intervento del privato; e sussidiariamente, col sempre maggiore accoglimento di principi etici, sociali e politici a componenti essenziali del contenuto della *regula iuris*. Da questo ultimo punto di vista è certamente assai significativo quel non infrequente riferimento, che, anche nei nostri codici, è fatto, ad es. al cosiddetto «ordine pubblico» e l'accoppiamento di tale riferimento a quello contemporaneo del «buon costume». Ed ancora più significativo [...] è il generale rinvio, come ad ultimo criterio di valutazione giuridica, ai fini della interpretazione e della applicazione della legge, ai principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato”¹⁶⁶.

In tale contesto, il compito del giurista diveniva, pertanto, quello di fare ricorso ad una tecnica interpretativa che non si risolvesse “in una pura e semplice tecnica meccanicistica e senza contenuto, rappresentando, invece, l'espressione di una ricerca, che, sia pure senza perdere di vista il dato positivo, tenda in ogni momento a ritrovare in esso le stimmate di quei principi etici, sociali e politici, che sono i fondamenti della civile convivenza, della quale la norma giuridica non è che uno strumento”¹⁶⁷. Con essa da tramite, avrebbe quindi dovuto rendersi evidente all'interprete come “non ostante la soppressione della norma generale prevista dai ricordati progetti, il doppio principio¹⁶⁸, che in essa avrebbe dovuto trovare esplicita espressione, è vivo e pienamente operante nel nostro attuale ordinamento”¹⁶⁹.

Natoli, però, non era stato il solo autore a fornire una possibile spiegazione della mancata previsione del divieto di abuso all'interno del codice civile; secondo Salvatore Romano la mancata inclusione del principio in questione sarebbe dipesa da problematiche di carattere tecnico, costituendo l'abuso “un problema di teoria generale la cui soluzione di principio si lascia difficilmente tradurre in termini precettivi; la stessa formula che era stata progettata era

¹⁶⁵ U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, 22.

¹⁶⁶ *Ivi*, 23.

¹⁶⁷ *Idem*.

¹⁶⁸ L'autore intende fare riferimento ai due aspetti fondamentali coi quali – a suo dire - si manifesta l'abuso del diritto e cioè l'ipotesi dell'esercizio immorale del diritto e quella della non congruità dell'esercizio con i fini oggettivi del diritto stesso; U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, cit., 25.

¹⁶⁹ *Ivi*, 26.

di dubbio tecnicismo e avrebbe potuto rilevarsi infondata per l'assunzione dello scopo come elemento cui riferire l'abuso. E' concepibile invece una varietà di formule particolari entro l'ambito dei singoli istituti, nel qual caso la contemplazione dei cosiddetti abusi, rientra nella configurazione dei limiti degli istituti stessi [...] la nostra legge abbonda di richiami all'abuso, riferito ai più disparati elementi: funzioni, poteri, facoltà, diritti, autorità, relazioni domestiche, relazioni di ospitalità, con persone incapaci, ecc"¹⁷⁰.

Le difficoltà generate dal ricorso al criterio dello scopo, dunque, avrebbero dovuto indirizzare gli interpreti a prediligere il "criterio della funzione, considerata nel necessario rapporto di corrispondenza tra il potere di autonomia conferito al soggetto e l'atto di esercizio di questo potere"¹⁷¹. Così facendo, il concetto sarebbe divenuto suscettibile di assumere un significato concreto in tutti quei casi in cui "si verifica un'alterazione nella funzione obiettiva dell'atto rispetto al potere di autonomia che lo configura in relazione alle condizioni cui è subordinato l'esercizio del potere stesso. Ciò si verifica: a) sotto forma di alterazione del fattore causale che si ripercuote in un'alterazione nella struttura dell'atto stesso¹⁷² [...] e b) sotto forma di una condotta di rapporti giuridici contraria alla buona fede o comunque lesiva della buona fede altrui"¹⁷³.

A trovare emersione, però, non erano state solamente le posizioni favorevoli alla configurabilità dell'abuso: le nuove norme del codice civile, infatti, erano servite da spunto anche a chi aveva inteso sostenere la definitiva scomparsa della figura antiabusiva dall'ordinamento.

Francesco Santoro Passarelli, ad esempio, aveva ritenuto che dall'esame delle nuove norme potesse evincersi, in maniera chiara, l'inutilità di fare ancora ricorso al concetto in questione. Dalle medesime norme, infatti, avrebbero potuto dedursi – secondo l'autore - quelli che si presentavano come veri e propri limiti interni al contenuto del diritto soggettivo, costituiti "dall'interesse concreto del titolare, nel senso che il potere è attribuito a questo per la tutela non di un certo tipo d'interesse, ma fin dove con l'interesse astratto coincide l'interesse concreto; nonché dal principio di solidarietà fra i due soggetti del rapporto, come partecipi

¹⁷⁰ S. ROMANO, voce "Abuso del diritto", *Diritto attuale*, in *Enc. dir.*, Milano, 1958, 166.

¹⁷¹ *Ivi*, 167.

¹⁷² In altre parole, il caso dello sviamento di potere.

¹⁷³ *Ivi*, 168.

entrambi della stessa comunità, nel senso che la subordinazione di un interesse all'altro interesse concreto è consentita fin dove essa non urti contro quella solidarietà [...]”¹⁷⁴.

Una volta chiariti i limiti del diritto soggettivo, però, il concetto di abuso sarebbe rimasto apparentemente privo di utilità, dal momento che, “per definizione, il diritto soggettivo arriva fin dove comincia la sfera d'azione della solidarietà: quindi gli atti emulativi e gli altri non rispondenti alla buona fede o alla correttezza, come contrari alla solidarietà, non rientrano nel contenuto del diritto soggettivo, non costituiscono un abuso, ossia uno sviamento del diritto; al contrario ne sono fuori, costituiscono un eccesso del diritto, e, in quanto tali, s'intende agevolmente che possono essere illeciti, secondo le norme generali. Perciò nel codice non è menzione dell'abuso del diritto, come di figura speciale di atto illecito”¹⁷⁵. Privata della propria ragion d'essere e ridotta a mera tipologia dell'illecito, la figura dell'abuso non avrebbe così conservato alcuna ragione di esistere all'interno di un ordinamento nel quale il doppio binario lecito-illecito finiva per esaurire la totalità delle ipotesi astrattamente verificabili.

In seguito all'entrata in vigore del codice civile del 1942, peraltro, il dibattito italiano intorno all'abuso del diritto aveva raggiunto la sua fase speculativa di maggiore lucidità. In questa fase, nello specifico, avevano trovato emersione i contributi di due autori - Virgilio Giorgianni e Pietro Rescigno – che si erano, sin da subito, contraddistinti, non solo per la completezza della ricerca approntata, ma soprattutto per l'originalità dell'approccio adoperato per effettuarla.

Giorgianni, in particolare, aveva deciso di indagare la figura dell'abuso del diritto mosso dall'intenzione di adoperarla come campione per sperimentare una nuova concezione di diritto soggettivo, che gli consentisse cioè di superare i limiti del metodo kelseniano, apparsogli eccessivamente formalistico e “non adeguato alla descrizione analitica della norma giuridica”¹⁷⁶.

Per perseguire il proprio obiettivo, egli aveva deciso di utilizzare un metodo naturalistico, in cui l'analisi storico-ermeneutica dell'abuso risultasse esclusivamente funzionale ad isolarne i

¹⁷⁴ F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1966, 76.

¹⁷⁵ *Ivi*, 77.

¹⁷⁶ V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963, VII. La critica dell'autore al metodo kelseniano muove dalla considerazione di come lo stesso risulterebbe inevitabilmente bloccato nella perentoria alternativa tra la non scientificità del discorso giurisprudenziale (nel caso in cui si opti per l'inclusione in esso dei giudizi di valore ideologico) ed il suo eccessivo formalismo (qualora si decida, invece, di espungere ogni giudizio di valore ed assestarsi su soli criteri di verifica oggettivi).

caratteri più propri. Il percorso in cui era venuta a snodarsi la ricerca, pertanto, lo aveva condotto – “dopo aver ampiamente rilevato i dati normativi e pratico-giurisprudenziali relativi all’abuso, distinto il comportamento normativamente e pratico-giurisprudenzialmente qualificato come abusivo da quello qualificato come illecito, e dopo aver altresì proceduto all’analisi minuta e puntuale delle norme in cui figura l’abuso del diritto, e precisato le condizioni che rendono possibile il delinarsi di detta figura giuridica”¹⁷⁷ – a considerare la figura abusiva come una vera e propria categoria concettuale autonoma.

Lungi dal costituire un problema di tipo meramente applicativo o un parametro su cui valutare la necessità di urgenze correttive del sistema, l’abuso avrebbe dovuto, pertanto, assurgere – secondo Giorgianni - a *tertium genus* della dommatica civilistica, andandosi così ad affiancare a quelli già esistenti di diritto soggettivo ed illecito e superando, in tale maniera, la contraddizione che aveva impedito a Planiol¹⁷⁸ di riconoscerne l’esistenza.

Più specificamente, Giorgianni aveva ritenuto che la figura dell’abuso fosse da differenziare non solo rispetto a quelle di atto emulativo, negozio in frode alla legge e sviamento di potere (che, pur simili, si caratterizzano per la difformità rispetto ad uno specifico limite giuridico stabilito dall’ordinamento e rientrano, pertanto, nella categoria dell’illecito), ma anche rispetto a quella degli atti leciti, in conseguenza dell’asserito principio generale di cui all’art. 1438 c.c.

Facendo leva su alcune pronunce giurisprudenziali (in tema di proprietà, comodato, rapporti di lavoro, sciopero e diritto di critica), infatti, Giorgianni aveva ritenuto che l’esercizio di un diritto soggettivo fosse da ritenere intrinsecamente limitato alla necessità di rispettare l’interesse o il valore in vista dei quali lo stesso era stato attribuito, andando con ciò ad individuare l’ottenimento di un giusto vantaggio come unica forma lecita di estrinsecazione della posizione giuridica di vantaggio rappresentata dal diritto. Un tale principio – secondo l’autore - avrebbe dovuto discendere, nello specifico, dalla previsione di cui all’art. 1438 c.c., dal momento che la stessa, vietando la sola e semplice minaccia di esercitare un diritto per finalità ingiuste, avrebbe, *a fortiori*, impedito di esercitarlo anche con modalità tali da poter conseguire finalità analoghe, atteggiandosi, per questo motivo, a vero e proprio principio di ordine generale.

L’abuso del diritto, in altre parole, avrebbe finito per rappresentare – secondo Giorgianni - “la qualificazione connessa normativamente a quel comportamento relativo all’esercizio di un

¹⁷⁷ *Ivi*, 193.

¹⁷⁸ v. *supra*, Cap. I, par. 3.1.3., 18, nota 67.

determinato diritto soggettivo che, non difforme dagli specifici obblighi normativi, previsti a delimitazione dell'esercizio del diritto (ed essendo quindi sotto tale aspetto ineccepibile), sia tuttavia difforme dall'interesse o valore che sta a criterio della qualificazione che di quel comportamento medesimo da un esercizio del diritto soggettivo"¹⁷⁹.

Ma se l'abuso del diritto finiva per essere una categoria concettuale a sé stante, allora, anche la responsabilità da abuso avrebbe conseguentemente dovuto risultare indipendente e diversa rispetto a quella da atto illecito; Giorgianni aveva, per questo motivo, argomentato che "il criterio normativo alla cui stregua la responsabilità viene connessa al danno da esercizio abusivo del diritto è costituito dal criterio duplicemente articolato della «personalità morale dell'uomo» e della «cooperazione sociale-economica»: criterio che sta a base, appunto, della qualificazione di obbligatorietà, riferita al comportamento risarcitorio"¹⁸⁰.

Tale passaggio, sebbene rappresentasse la parte più oscura della sua analisi, aveva consentito all'autore di potere efficacemente delineare una nozione compiuta di diritto soggettivo: definendo i caratteri del comportamento abusivo suscettibile di ingenerare l'obbligo risarcitorio, infatti, Giorgianni era riuscito ad individuare, per converso, anche il concetto opposto. Tirando le fila del suo discorso, in altre parole, egli aveva concluso che, "alla forma qualificativa in termini di diritto soggettivo inerisce un ben preciso valore, che si è venuti indicando lungo l'intera trattazione come valore ambientale-culturale e che non coincide con valori etico-politici o ideologici – come temuto da Kelsen – bensì con valori o interessi integranti e costitutivi la stessa forma o la specifica struttura qualificativa della norma: e precisamente i valori o interessi sociali che in un determinato ambiente storico-culturale sono conosciuti come prevalenti nei confronti dei comportamenti e delle situazioni normativamente previsti, e s'impongono come tali che ad essi i comportamenti concreti debbono conformarsi riconoscendoli praticamente, cioè attuandoli, quali che siano poi le finalità per cui tali comportamenti vengono previsti e disciplinati alle norme, o posti in essere dai singoli soggetti"¹⁸¹; "siffatti valori non sono fini, cioè interessi finalistici o metagiuridici, in funzione dei quali viene fatta servire la struttura qualificativa del diritto, ma dei valori, invece, che della struttura qualificativa del diritto sono elementi integranti e costitutivi, dei valori

¹⁷⁹ V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, cit., 193.

¹⁸⁰ *Ivi*, 247.

¹⁸¹ *Ivi*, 329.

insomma a cui la struttura qualificativa del diritto è immediatamente relativa, e che determinano anzi il senso specifico in cui detta struttura è appunto qualificativa”¹⁸².

Per Giorgianni, in definitiva, l’importanza che la figura dell’abuso del diritto andava a rivestire nell’ambito dell’ordinamento interno non appariva soltanto da riconoscere nell’indubbia versatilità pratica che s’andava a riconnettere ad esso, quanto piuttosto nell’utilità dommatica che la figura riusciva comunque ad offrire in termini di attitudine definitoria, essendo possibile mediante la stessa addivenire ad una descrizione di norma giuridica più accurata e penetrante di quanto era stato delineato sino a quel punto.

Da una prospettiva diametralmente opposta, invece, pareva muovere l’opera del secondo autore cui si faceva riferimento poc’anzi. Secondo Rescigno, infatti, “il problema dell’abuso non è un problema dommatico d’interpretazione del diritto vigente: se così fosse, si ridurrebbe ad un capitolo della teoria della responsabilità civile. Si tratta piuttosto di vedere che cosa, in concreto, nella breve storia dell’ultimo secolo, la dottrina e la pratica abbiano compreso nella formula dell’abuso, intesa nel senso generico di difformità dall’esercizio del diritto dalla ragione della tutela legislativa”¹⁸³. A detta di Rescigno, dunque, la questione sull’abuso del diritto risultava un problema di natura eminentemente storica, originato “dallo sviluppo e dalle contraddizioni della società liberale e dell’economia capitalistica, e mantenuto aperta dalla crisi sempre più acuta della società liberale e del suo sistema economico”¹⁸⁴.

Attorno al problema dell’abuso, l’autore individuava così due principali posizioni ideologiche cui apparivano riconducibili la gran parte delle posizioni dottrinali emerse sino a quel punto: quella cattolica e quella socialista. Secondo la prima, il fondamento dell’esercizio del diritto sarebbe stato da rinvenire nella sua legittimità morale, dovendo lo stesso essere “esercitato *civiliter*, in uno spirito di socievolezza umana e civile, che implica il rispetto delle persone che l’esercizio del diritto può toccare, direttamente o indirettamente. Il limite all’esercizio del diritto finisce per essere segnato dai doveri, che incombono a ciascun soggetto verso Dio, verso se stesso, verso il prossimo. La meditazione cattolica sul problema giuridico dell’abuso rischia così di concludersi nella teologia morale e rischia d’identificare l’abuso col peccato, poiché la sanzione irrogata dalla norma positiva si aggiunge e presuppone la censura

¹⁸² *Ivi*, 330.

¹⁸³ P. RESCIGNO, *L’abuso del diritto*, cit., 216.

¹⁸⁴ *Ivi*, 218.

morale”¹⁸⁵. Per quanto riguarda la seconda, invece, l’autore aveva osservato come, “all’interno di una società socialista, il tema e persino il divieto legislativo dell’abuso, assumono un carattere provvisorio, destinati a divenire inutili quando la costruzione socialista si realizzi: superflui nei rapporti patrimoniali tra i cittadini, superflui nei rapporti delle organizzazioni socialiste tra loro. Significativa, in tal senso, l’esperienza sovietica, la quale ha visto svuotarsi di contenuto l’articolo del codice civile che pone l’abuso come limite dell’esercizio dei diritti. Ed altresì significativa la convinzione che la regole della società socialista, la cui osservazione è imposta da una norma della Costituzione, debbano considerarsi regole morali”¹⁸⁶.

Rescigno riteneva, così, che, per quanto volte alla realizzazione di un fine diverso, “le due considerazioni del problema s’incontrano in questo: nel ritenere insufficiente una ricerca che si fermi ai caratteri esteriori della giuridicità formale. L’una vuole assicurare rilevanza giuridica alla moralità, l’altra alla socialità dell’atto di esercizio della libertà o del diritto”¹⁸⁷. Dal punto di vista pratico, quindi, le due differenti correnti finivano per convergere – secondo l’autore - in un unico punto. Gli strumenti ed i limiti con cui l’ordinamento positivo ricercava e controllava la moralità e la socialità delle condotte umane, del resto, apparivano essere effettivamente identici, essendo quelli derivanti dall’indagine sui motivi individuali e quelli che consentono di controllare l’interesse privato.

Tali considerazioni spingevano, di conseguenza, Rescigno a sostenere che “la dottrina dell’abuso di diritto [...] finisce per incontrare le difficoltà che dominano, rispettivamente, il regime dei motivi ed il regime della causa dei negozi giuridici”¹⁸⁸. Sotto il primo profilo, “la rilevanza del motivo illecito è limitata ai contratti, e solamente al motivo illecito comune e determinante (art. 1345 c.c.)”¹⁸⁹, quanto alla causa “la dottrina dell’abuso del diritto incontra il limite della tipicità di una serie numerosa di atti, che sembra risolversi nel preventivo riconoscimento della dignità di tutela dell’interesse o nel consenso preventivo della comunità sociale”¹⁹⁰.

A conferma della bontà della propria impostazione, Rescigno era poi passato a citare alcune pronunce in materia di atti emulativi in cui sembrava che il problema dell’abuso del diritto fosse stato effettivamente affrontato con riferimento ai temi della causa e dei motivi; l’autore,

¹⁸⁵ *Ivi*, 222.

¹⁸⁶ *Ivi*, 223.

¹⁸⁷ *Ivi*, 229.

¹⁸⁸ *Ivi*, 230.

¹⁸⁹ *Ibidem*.

¹⁹⁰ *Ibidem*.

tuttavia, non mancava di rilevare come “una costruzione dell’abuso del diritto che si fondi sull’art. 833 c.c. e voglia espandere ed applicare a tutti i rapporti giuridici privati i principi generali ricavati da quella disposizione sia limitata ed insufficiente”¹⁹¹ poiché fondata sul criterio dell’utilità economica del proprietario. “Il problema dell’abuso riguarda invece, e propriamente, la comparazione di interessi che siano in conflitto nello svolgimento di un particolare rapporto o che siano in conflitto nella posizione del regolamento di interessi. Perciò appare più corretto il tentativo di costruire il divieto generale dell’abuso, piuttosto che sulla norma relativa agli atti emulativi, sul principio di correttezza nel rapporto obbligatorio o sulla clausola generale della buona fede nell’esecuzione del contratto (artt. 1175 c.c., 1375 c.c.)”¹⁹².

Così argomentando, egli finiva, in altre parole, per attestare l’avvenuto recepimento della teoria tedesca della *Treu und Glauben* da parte della dottrina italiana, segnando così un passaggio di svolta fondamentale per il dibattito dottrinale interno e gettando le basi per l’utilizzo futuro della figura antiabusiva. Nelle intenzioni di Rescigno, però, non pareva esserci la finalità di ricercare e definire un concetto generale di abuso, quanto piuttosto quella di definire specificamente in quali possibili situazioni lo stesso avrebbe potuto trovare applicazione concreta, rinvenendole, in particolare, nell’esercizio del voto in materia di società azionarie¹⁹³, nel recesso *ad nutum* del contratto di lavoro a tempo indeterminato¹⁹⁴ e nel diritto di sciopero¹⁹⁵.

Nell’opera dell’autore campano, inoltre, pareva potersi agevolmente cogliere la presenza di quella medesima spinta al rinnovamento della cultura civilistica sulla scorta dei principi e dei valori costituzionali ai quali s’è fatto riferimento poc’anzi e dei quali Rescigno non aveva mancato di dare specificamente atto: “al giorno d’oggi è difficile negare il problema e la suggestione della formula, anche a chi si richiama ai principi dell’uguaglianza innanzi alla legge, dell’esclusività dell’ordinamento statale o della certezza del diritto. E’ difficile sottrarsi al problema se si pensi che la crisi dei principi e l’esigenza di superarli sono penetrate nel sistema formale e si esprimono, sia pure timidamente, nelle Carte costituzionali. Basta leggere il secondo comma dell’art. 3 della nostra Costituzione, che contrappone all’uguaglianza

¹⁹¹ *Ivi*, 232.

¹⁹² *Ibidem*.

¹⁹³ *Ivi*, 249.

¹⁹⁴ *Ivi*, 250.

¹⁹⁵ *Ivi*, 251.

formale «davanti alla legge» (di cui al primo comma) l'uguaglianza di fatto, impedita da «ostacoli di ordine economico e sociale»; e l'art. 2 che garantisce i diritti inviolabili dell'uomo «nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità». Certamente, la pretesa di impostare e di risolvere il problema dell'abuso sulle due norme della Costituzione sarebbe una pretesa eccessiva; ma i due articoli autorizzano l'interprete a rivedere i concetti – a cominciare da quelli di diritto soggettivo e di rapporto giuridico – che hanno come premessa i principi dell'uguaglianza formale e dell'esclusività dell'ordinamento¹⁹⁶.

L'autore si mostrava, d'altronde, consapevole di come il peso della tradizione rendesse ancora molto lontana dal compiersi la piena sindacabilità dei diritti discrezionali¹⁹⁷, ma ciononostante riteneva che un simile cammino potesse effettivamente trovare articolazione lungo un percorso armonioso rispetto ai principi fondanti della società borghese. Consapevole del potenziale liberticida della figura dell'abuso, egli non mancava, in altre parole, di considerare come «l'altra strada, che porta rapidamente a chiudere il problema, consiste nel sopprimere il concetto di diritto soggettivo e nell'ancorare il rapporto giuridico al rapporto sociale. Ma è una soluzione possibile, e pienamente giustificata, solamente nell'ambito di una società socialista; il giurista chiamato ad indagare e operare in una società borghese (che è ancora il termine più efficace per riassumere la costituzione democratica e la struttura capitalistica) non può prescindere dalla nozione di diritto soggettivo e di rapporto giuridico, e deve intender l'uno come libertà, l'altro come misura di potere e di dovere; e deve legarne la definizione ai principi dell'uguaglianza innanzi alla legge e della esclusività dell'ordinamento statale. Il giurista della società borghese dovrà tuttavia scoprire e valutare le modificazioni che nei diritti privati, individuali e collettivi, si sono andate producendo sotto il profilo della sindacabilità. In questo senso, come ho detto più volte il tema dell'abuso riflette, sotto l'aspetto della discrezionalità e del controllo, il destino delle prerogative private¹⁹⁸.

Nel valutare l'opera di Rescigno, è importante, peraltro, non tralasciare la considerazione di come la stessa sia riuscita a influenzare notevolmente le successive evoluzioni del dibattito dottrinale. La sua rilevanza, in particolare, può essere colta soprattutto con riferimento a due aspetti: da una parte, essa ha sancito il definitivo disancoramento della teoria generale dell'abuso del diritto dal divieto di atti emulativi di cui all'art. 833 c.c. e, dall'altra – ed in

¹⁹⁶ *Ivi*, 282.

¹⁹⁷ *Ivi*, 283.

¹⁹⁸ *Ivi*, 284.

ragione del primo aspetto –ha gettato le basi sulle quali s'è poi andata a innestare la prassi applicativa delle corti italiane degli anni a venire.

Per quanto riguarda il primo aspetto – e cioè l'affrancamento della teoria dell'abuso dalla disciplina degli atti emulativi – non tutti gli autori, in realtà, si sono mostrati completamente convinti della bontà delle tesi di Rescigno. Se la dottrina maggioritaria (tra cui Mazzoni¹⁹⁹, Ruffolo²⁰⁰ e Torrente²⁰¹), infatti, ha sostanzialmente aderito alle sue suggestive prospettazioni, ribadendo l'impossibilità di costruire una dogmatica antiabusiva efficace sul solo concetto di atto emulativo, una parte minoritaria ha invece continuato a sostenere che “l'abuso del diritto è soltanto uno strumento di coesistenza dei poteri proprietari e risponde alla logica della proprietà. I rapporti di vicinato, l'abuso del diritto sono strumenti di valorizzazione dei rapporti col bene che consentono di esercitare meglio, più razionalmente il potere”²⁰².

Nonostante qualche parere isolato, comunque, l'estensione del concetto di abuso a settori diversi da quello dei diritti reali, ha finito, dopo Rescigno, per divenire un'esigenza frequentemente avvertita dalla dottrina italiana, che ha finito per utilizzarlo anche in materia

¹⁹⁹ Il quale osserva come “la falsa prospettiva di costruire una teoria dell'abuso del diritto sull'atto emulativo sta proprio qui – almeno nel nostro sistema – e cioè nell'equivoco che l'atto emulativo, sia espressione di un esercizio del diritto di proprietà, quando di questo non ha più per definizione i caratteri”; v. C. M. MAZZONI, *Atti emulativi, utilità sociale e abuso del diritto*, in *Dir. civ.*, 1969, 606.

²⁰⁰ L'autore sostiene, infatti, che la disposizione di cui all'art. 833 c.c. non possa estendersi al di fuori dell'ambito dei diritti reali; v. U. RUFFOLO, *Atti emulativi, abuso del diritto e interesse nel diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, 37 ss.

²⁰¹ Torrente osserva che il precetto di cui all'art. 833 c.c. si inquadra senz'altro in una concezione non individuale della proprietà; nondimeno egli ritiene che il relativo divieto non abbia portata generale, escludendo quindi la possibilità di estenderlo ad altri diritti soggettivi poiché il carattere eccezionale della norma impone di “limitare la stessa al diritto di proprietà e ai diritti reali minori, quali la servitù, l'usufrutto, ecc., i quali anch'essi constano, salva la limitazione rappresentata dalla loro natura di *iura in re aliena*, di una serie indeterminata di facoltà sulla cosa”; v. A. TORRENTE, *Emulazione (Diritto Civile)*, in *Nss. D. I.*, VI, Torino, 1975, 522.

²⁰² P. BARCELLONA, *Diritto privato e processo economico*, Napoli, 1977, 167.

di rapporti contrattuali²⁰³ e, più nello specifico, per risolvere problematiche legate al frazionamento della pretesa creditoria²⁰⁴ ed alla tutela delle minoranze societarie²⁰⁵.

Ai fini della presente trattazione, però, non appare opportuno dilungarsi ulteriormente sull'evoluzione del dibattito dottrinale civilistico, risultando invece assai più utile provare ad analizzare come lo stesso abbia determinato – sebbene soltanto a distanza di alcuni anni – un mutamento significativo della prassi giurisprudenziale²⁰⁶. In quest'ottica, principiando dall'analisi delle prime isolate pronunce, diventa fondamentale soffermarsi sulla sentenza della Suprema Corte, dalla quale prende le mosse il saggio di Rescigno; per passare ad analizzare, poi, gli orientamenti che, a partire dagli anni novanta, hanno recepito le prospettive applicative avanzate dalla dottrina, dando luogo a quel programma metodologico antiformalistico, incentrato sul pluralismo giuridico e sui cosiddetti corpi sociali intermedi di cui già aveva avuto modo di parlare l'autorevole giurista campano²⁰⁷.

A conclusione di tale percorso, si proverà infine a definire i tratti essenziali che caratterizzano, oggi, la figura dell'abuso del diritto civile, tentando altresì di isolarne lo spirito che la governa.

²⁰³ Per quanto riguarda l'utilizzo della figura dell'abuso del diritto in materia contrattuale, v., tra gli altri, F. D. BUSNELLI-E. NAVARETTA, *Abuso del diritto e responsabilità civile*, in *Dir. priv.*, 1997, 171 ss.; P. MOROZZO DELLA ROCCA, *L'abuso del diritto*, in AA. VV., *Il diritto privato nella giurisprudenza*, a cura di P. CENDON, *I contratti in generale*, Torino, 2000, 39 ss.; R. SACCO, *L'esercizio e l'abuso del diritto*, in AA. VV., *Il diritto soggettivo*, a cura di R. SACCO, Torino, 2001, 279 ss.; G. MERUZZI, *L'exceptio doli dal diritto civile al diritto commerciale*, cit., 55 ss.; A. PALMIERI- R. PARDOLESI, *Della serie a volte ritornano: l'abuso del diritto alla riscossa*, in *Contratti*, 2010, 5 ss.; M. BARALDI, *Il recesso ad nutum non è, dunque, recesso ad libitum. La Cassazione di nuovo sull'abuso del diritto*, in *Contr. e impr.*, 2010, 41 ss.; e F. GALGANO, *Qui suo iure abutitur neminem laedit?*, in *Contr. e impr.*, 2011, 311 ss..

Per quanto riguarda, poi, un'interessante applicazione della figura dell'abuso ai rapporti non contrattuali, si veda – inoltre - A. GUARNERI, *Consenso preventivo del marito all'inseminazione artificiale eterologa della moglie e successivo esperimento di azione di disconoscimento di paternità: un'ipotesi di responsabilità civile?*, in *Resp. civ.*, 1988, 9 ss.

²⁰⁴ In materia di abuso del processo civile, v., tra gli altri, A. DONDI, *Manifestazioni della nozione di abuso nel processo civile*, in *Dir. priv.*, 1997, 459 ss.; M. TARUFFO, *Elementi per una definizione di abuso del processo*, in *Dir. priv.*, 1997, 435 ss.; e V. ANSANELLI, *Rilievi minimi in tema di abuso del processo*, in *Nuova. giur. comm.*, 2001, 502 ss.

²⁰⁵ Già la dottrina più risalente, invero, aveva rilevato come nel meccanismo deliberativo delle società di capitali potessero annidarsi possibili patologie legate alle posizioni di potere della maggioranza ed alcuni autori avevano già identificato come possibili abusi societari tanto quelli relativi al contenuto della gestione, quanto quelli relativi alla forma; sul punto v. CARNELUTTI, *Eccesso di potere nelle deliberazioni delle anonime*, in *Riv. dir. comm.*, 1926, 178 ss.; e F. FERRARA, *La riforma delle società per azioni*, in *Riv. soc.*, 1962, 250. Per quanto riguarda, invece, le elaborazioni dottrinali successive a quella del Rescigno, si segnalano, tra le altre, A. GAMBINO, *Il principio di correttezza nell'ordinamento delle società per azioni (Abuso di potere nel procedimento assembleare)*, Milano, 1987; D. PRETTE, *L'abuso della regola di maggioranza nelle deliberazioni assembleari delle società per azioni*, Milano, 1992; A. FERRARI, *L'abuso del diritto nelle società*, Padova, 1998; E. LA MARCA, *L'abuso del potere nelle deliberazioni assembleari*, Milano, 2004; nel senso, poi, di ricondurre alla figura dell'abuso anche le condotte ostative poste in essere dalle minoranze societarie, v. anche A. NUZZO, *L'abuso della minoranza. Potere, responsabilità e danno nell'esercizio del voto*, Torino, 2003.

²⁰⁶ Per una panoramica generale sull'evoluzione della giurisprudenza italiana, v. M. P. MARTINES, *Teoria e prassi sull'abuso del diritto* Padova, 2006, 25 ss.

²⁰⁷ P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, cit., 216.

3.3.2. *Le posizioni della giurisprudenza*

L'abuso del diritto è – come si è già avuto modo di riferire - uno strumento dalla genesi essenzialmente dottrinale; ciononostante l'analisi della sua casistica può rivelarsi comunque utile a delinearne la struttura essenziale, soprattutto in considerazione del fatto che le pronunce giurisprudenziali hanno da sempre concorso in maniera rilevante all'evoluzione del concetto, recependo (e talvolta persino anticipando) quelle che sono state le posizioni della dottrina.

E' necessario, tuttavia, rilevare come la nozione di abuso del diritto abbia per lungo tempo affrontato, nel contesto nazionale, notevoli difficoltà ad affrancarsi dagli stretti confini del confronto accademico, non trovando echi significativi nella giurisprudenza coeva. Sino all'emanazione del codice civile, infatti, ben poche pronunce si erano occupate della questione antiabusiva, riuscendo cionondimeno a delinearne una nozione di base, che aveva trovato, però, applicazione nel solo campo dei diritti reali.

E' solo nella giurisprudenza più recente (quella a partire dagli anni novanta), del resto, che la tendenza ad estendere la verifica antiabusiva anche all'area dei rapporti contrattuali ha preso definitivamente piede, riuscendo così ad ampliare il novero dei mezzi di tutela offerti dall'ordinamento.

Principiando nell'analisi giurisprudenziale, però, la prima pronuncia da prendere in considerazione risulta senz'altro con cui la Corte d'Appello di Firenze del 12 marzo 1877²⁰⁸ ha risolto il caso di una richiesta di risarcimento derivante da un incendio divampato a causa delle scintille di una locomotiva delle Ferrovie Romane. Nella vigenza di un codice che non prevedeva ancora il divieto espresso degli atti emulativi, la Corte era arrivata a sostenere che, pur non avendo contravvenuto in alcun modo ad una prescrizione regolamentare, la società ferroviaria fosse da ritenere comunque obbligata al risarcimento del danno causato al proprietario del fondo. Nella sostanza, la questione era stata risolta sulla base di un principio di generale equità; allo stesso tempo, però, era emerso con grande chiarezza come l'esistenza di un conflitto tra la proprietà immobiliare e quella industriale costringesse ormai i giudici a dover considerare il problema della coesistenza tra due diritti assoluti, arrivando a porre un

²⁰⁸ Corte d'Appello di Firenze, 12 marzo 1877, in *Foro it.*, 1877, 561 ss.; sulla medesima vicenda interverrà, in seguito, anche la statuizione della Cass. civ. Firenze, 13 dicembre 1877, cit., v., *supra*, Cap. I, par. 3.3.1.1., 30, nota 120.

limite a quell'esercizio del diritto che potesse determinare l'invasione ed il detrimento della posizione giuridica altrui.

Nonostante una simile statuizione, però, il sindacato dei giudici non pareva essere ancora arrivato al punto da intervenire sulla libertà contrattuale dei singoli, che rimaneva un interesse tutelato in maniera assoluta, poiché ritenuto preminente rispetto a tutti gli altri eventuali con i quali si fosse trovato ad entrare in conflitto.

Ulteriore testimonianza di ciò poteva essere rinvenuta nella pronuncia della Corte d'Appello di Napoli del 2 luglio 1900²⁰⁹, con la quale era stato demandato ai giudici di valutare la legittimità di un accordo costitutivo di un cartello tra imprese. Nell'affrontare la problematica, la Corte napoletana aveva argomentato che il compito dell'organo giudicante fosse da distinguere rispetto a quello del moralista o dell'economista, dovendo consistere nella mera applicazione della legge scritta. Non essendo stata, perciò, espressamente regolata, "la protezione del debole contro il forte non rappresenta un dovere della Società [...] non è riferibile agli scopi dell'ordine pubblico sociale [...] un imperfetto equilibrio tra diritti può, certo, arrecare danni al consumatore o agli altri produttori, ma tali danni sono apparenti e condannati a rimanere giuridicamente invisibili [...] non può dirsi che siavi alcunché di lesivo alla volontà libera di colui che a quella associazione si iscrive [...] imperocché per questo non vi è altro vincolo alla libertà che quello contrattuale il quale è proprio di tutti i contratti in cui sempre a qualcosa di libero si deve rinunciare"²¹⁰.

Era solo in materia di proprietà, dunque, che – nella prospettazione iniziale della giurisprudenza - il concetto di abuso andava realmente ad assumere una connotazione precisa, intervenendo sulla medesima area che sarebbe poi divenuta oggetto di disciplina da parte dell'art. 833 c.c.

Nel 1923, però, trovatasi a dover giudicare il caso di un proprietario che aveva eretto nel suo fondo impalcature tali da impedire l'esercizio della caccia al vicino, la Corte d'Appello di Firenze²¹¹ era poi passata a ragionare su quello che iniziava ad essere un vero e proprio embrione del concetto di abuso del diritto. La Corte, nello specifico, aveva affermato che, "se ciascun diritto ha una propria sfera di azione e conserva, di conseguenza, il proprio potere

²⁰⁹ Corte d'Appello di Napoli, 2 luglio 1900, in *Foro it.*, 1901, 68 ss.

²¹⁰ *Ivi*, 70-71.

²¹¹ Cass. civ. Firenze, 24 novembre 1923, in *Foro it.*, 1924, 941 ss.

giuridico finché e fin dove le sue finalità etico-sociali possano estendersi [...] la legittima attività di esercizio del diritto viene meno allorché vengano meno le finalità sue”²¹². Secondo i giudici toscani, in particolare, a risultare vietato non sarebbe stato solo quell’esercizio del diritto espressamente previsto dall’ordinamento come illecito, ma anche quello che “pur potendo essere per se stesso giuridicamente lecito, divenga illecito per lo scopo che, lungi dall’essere consono alle finalità particolari del diritto nel preteso esercizio del quale l’atto è stato compiuto, è ad esse contrario, o ad esse estraneo”²¹³. In ragione di ciò, il fatto che “la proprietà sia, in forza dell’art. 436, il diritto di godere e disporre delle cose nella maniera più assoluta, purché non se ne faccia un uso vietato dalle leggi e dai regolamenti [...] non toglie che, a parte le espresse limitazioni fissate con esplicite statuizioni di legge, si debbano avere per esistenti, con effetti giuridici, anche altre limitazioni non espresse in norme legislative, in quanto per esse sia reso possibile l’esercizio concorrente e specifico dei diritti dei cittadini, e le si possono rintracciare, nella materia della proprietà ad esempio, nelle relazioni stesse che si costituiscono tra vicini”²¹⁴.

La pronuncia, in altre parole, era arrivata a riconoscere il principio in base al quale, il titolare di un diritto reale si vedeva costretto ad “esercitare il suo diritto di proprietà in modo da non recar pregiudizio ai fondi circostanti, oltre quello che abitualmente e ordinariamente comporta il vicinato”²¹⁵.

A distanza di pochi anni, il medesimo principio era poi stato ribadito anche dalla Corte di Cassazione, la quale aveva riconosciuto come, “sebbene il proprietario abbia il diritto di godere e di disporre della cosa nel modo più assoluto, purché non ne faccia un uso vietato dalla legge e dai regolamenti, il diritto di proprietà trova il suo naturale confine là dove sorge il diritto di un altro”²¹⁶. “Anche se il divieto non è previsto da alcuna disposizione di legge o regolamento”²¹⁷, esso aveva iniziato, dunque, a radicarsi ugualmente nella prassi applicativa della Corte, andando, così, ad anticipare quella che diventerà, poi, l’espressa previsione legislativa dell’art. 833 c.c.

²¹² *Ivi*, 942.

²¹³ *Ivi*, 943.

²¹⁴ *Ivi*, 944.

²¹⁵ *Ibidem*.

²¹⁶ Cass. civ., 31 luglio 1925, n. 2478, in *Foro it., Rep.* 1925, voce «proprietà», n. 35.

²¹⁷ Cass. civ., 1 luglio 1938, n. 2224, in *Foro it., Rep.* 1938, voce «proprietà», n. 96.

La maturazione di una simile posizione aveva, peraltro, fatto in modo che il successivo avvento del codice civile del 1942 non modificasse di molto l'orientamento della Suprema Corte, la quale si era esclusivamente preoccupata di precisare come "l'esercizio di un diritto deve necessariamente contemperarsi con le esigenze sociali, ed essere comunque in correlazione e in armonia alla soddisfazione di un vero e reale interesse, senza di che si risolverebbe in una deformazione o abuso del diritto stesso, in un vero capriccio o atto di emulazione, che non può essere tollerato"²¹⁸.

La disciplina degli atti di emulazione *ex art. 833 c.c.* era così divenuta la base sulla quale s'era fatto successivamente poggiare un generale divieto di abuso del diritto di proprietà, trasformando il tradizionale canone del *qui iure suo utitur neminem laedit* nell'opposto brocardo del *qui iure suo abutitur alterum laedit*²¹⁹.

Un'interessante declinazione di tale divieto era avvenuta, in concreto, con la sentenza n. 3040 del 1960²²⁰, la stessa dalla quale s'era trovato ad originare lo studio portato avanti da Rescigno.

La Corte di Cassazione, infatti, era stata chiamata a dover giudicare un caso sapientemente illustrato dallo stesso autore campano: "nell'immediato dopoguerra alcune famiglie di sfollati occuparono, senza titolo, appartamenti dell'istituto delle case popolari di Messina. L'Istituto, soprattutto per considerazioni d'indole sociale, tollera l'occupazione, e continua a permetterla per molti anni. Non solo, ma provvede a dotare gli appartamenti e l'edificio di servizi che mancavano al momento dell'occupazione: così, nel cortile, installa una fontana. Contro l'Istituto agiscono gli assegnatari di altri appartamenti dello stesso edificio e di altri fabbricati del complesso, denunciando il mancato esercizio, da parte dell'Istituto delle case popolari, dei diritti che, a loro avviso, costituisce un abuso, e quindi un atto illecito. Lamentano che l'Istituto non solo trascuri la tutela del proprio diritto, ma addirittura favorisca ed aggravi la violazione. A legger la sentenza, si ha l'impressione che la fontanella installata nel cortile abbia irritato la tranquillità ed il senso di giustizia degli attori, più di quanto il chiacchiere della fontana malata non turbasse il sonno e la pietà del Palazzeschi"²²¹.

²¹⁸ Cass. civ., 7 marzo 1952, n. 607, in *Mass. Giur. It.*, 1952, 172.

²¹⁹ F. GALGANO, *Abuso del diritto: l'arbitrario recesso ad nutum della banca*, in *Contr. impr.*, 1998, 20.

²²⁰ Cass. civ., 15 novembre 1960, n. 3040, in *Foro it.*, 1961, 256 ss., con nota di A. SCIALOJA, *Il non uso è abuso del diritto soggettivo?*

²²¹ P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, cit., 240.

Nel decidere di confermare la pronuncia della Corte d'Appello di Messina (che aveva escluso l'illiceità del comportamento dell'Istituto), la Corte di Cassazione aveva, così, apparentemente deciso di fare nuovamente affidamento sulle ragioni di equità sostanziale poste alla base dei precedenti arresti, rilevando come l'ente non si fosse effettivamente "adoperato per eliminare detta situazione, tenuto conto di apprezzabili ragioni di convenienza ed opportunità, che non era stato possibile superare sul piano sociale e politico"²²². Nel motivare la decisione, però, la Corte s'era, invece, distanziata dagli orientamenti pregressi, adottando delle argomentazioni che si erano, poi, rivelate di fondamentale importanza per la evoluzione del concetto antiabusivo: i giudici avevano, infatti, riconosciuto come, pur se "l'abuso del diritto non è previsto nel codice vigente come categoria giuridica, e cioè come figura particolare di illecito [...] può ritenersi che, in singoli casi ed in riferimento ai fondamentali precetti giuridici della buona fede (come regola di condotta) e della rispondenza dell'esercizio del diritto agli scopi etici e quindi sociali per cui il diritto stesso venne riconosciuto e concesso nell'ordinamento giuridico positivo, l'uso anormale del diritto possa condurre il comportamento del singolo (nel caso concreto) fuori della sfera del diritto soggettivo medesimo e che quindi tale comportamento possa costituire un illecito, secondo le norme generali di diritto in materia"²²³.

Era cioè accaduto che, per la prima volta, la Corte di Cassazione rinvenisse specificamente il fondamento dell'abuso del diritto non più nel divieto di atti emulativi *ex* art. 833 c.c., bensì nel dovere generale di buona fede *ex* art. 1375 c.c., gettando quel medesimo seme interpretativo che verrà, poi, fatto germogliare da Rescigno all'interno della propria analisi²²⁴.

Interrogandosi, inoltre, sulla questione del non uso come forma di abuso, la Corte si era altresì spinta a considerare come potesse "costituire uso anormale del diritto il mancato o negligente uso della facoltà di agire in difesa dello stesso per rimuovere una situazione che risulti dannosa, non solo per il titolare del diritto stesso (legittimato ad agire in giudizio), ma anche per altri"²²⁵, precisando, tuttavia, che "non qualsiasi mancato uso del proprio diritto in senso materiale costituisce, di questo, un abuso, bensì quel mancato uso che si risolva, per

²²² Cass. civ., 15 novembre 1960, n. 3040, cit., 261.

²²³ *Ibidem*, 260.

²²⁴ Bisogna, tuttavia, rilevare come l'autore arrivi comunque a prendere le distanze – all'interno della sua trattazione – rispetto a quanto affermato dalla Suprema Corte, non mancando di rilevare come "la sentenza della Cassazione accoglie, dell'abuso di diritto, una nozione (già elaborata dalla dottrina) che finisce per tradurre l'abuso nell'eccesso dal diritto, distruggendo così la formula e il problema che vi si nasconde"; v. P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, cit., 242.

²²⁵ Cass. civ., 15 novembre 1960, n. 3040, cit., 260.

quanto già detto, nella inosservanza di specifiche norme di condotta poste a tutela di diritti altrui²²⁶.

Argomentando in tal modo, i giudici avevano dunque introdotto la possibilità di operare quel sindacato forte sulle libertà individuali dei consociati che era stato fino ad allora negato dalla giurisprudenza e che avrebbe in seguito suscitato la reazione sdegnata dei commentatori e, soprattutto, di Scialoja, il quale – annotando la sentenza – aveva, nello specifico, rilevato come il caso concreto sarebbe stato da impostare e decidere “terra terra”²²⁷, facendo ricorso al principio, tanto umile quanto sicuro, dell’abuso della cosa comune, senza “bisogno di salire negli spazi siderali e discorrere di abuso del diritto per non uso del titolare”²²⁸.

Una presa di posizione tanto forte in materia di sindacabilità delle libertà individuali, unitamente al fatto che la pronuncia aveva, comunque, ricostruito il concetto di abuso del diritto in maniera troppo rigida rispetto alle esigenze applicative della realtà pratica (richiedendo la prova che il proprietario avesse agito al fine esclusivo di danneggiare o recare molestia ad altri) avrebbero, tuttavia, fatto in modo che l’orientamento in questione non si sarebbe poi trovato a godere di un larghissimo seguito giurisprudenziale²²⁹. Alla sentenza esaminata, infatti, aveva poi fatto sostanzialmente seguito una lunga fase di letargia nell’applicazione del concetto antiabusivo; fase che si era protratta fin quando le trasformazioni della società italiana, determinando il passaggio da una ricchezza di tipo statico (ricollegabile per lo più alla proprietà dei beni) ad una di tipo dinamico (maggiormente incentrata sui rapporti di credito e di scambio), avevano poi richiesto alla giurisprudenza di tirar fuori dalla naftalina la nozione di abuso del diritto, estendendola alla materia contrattualistica.

Uno dei settori in cui, per primo, si era avvertita la necessità di fare nuovamente ricorso alla figura antiabusiva è stato, senz’ombra di dubbio, quello giuslavoristico, con particolare riferimento alla valutazione della condotta antisindacale del datore di lavoro.

²²⁶ *Ibidem*.

²²⁷ A. SCIALOJA, *Il non uso è abuso del diritto soggettivo?*, cit., 259.

²²⁸ *Ibidem*.

²²⁹ L’orientamento in questione verrà, anzi, sconfessato dalla stessa Corte di Cassazione sul finire degli anni Novanta, quando i giudici riterranno non emulativa la condotta del proprietario che non si preoccupi di potare le piante del fondo, impedendo al vicino la vista del panorama. In tale occasione, la Cassazione non solo riterrà che nella mancata potatura è rinvenibile un’utilità di tipo economico per il proprietario, ma anche che debbano escludersi dal novero degli atti emulativi i comportamenti meramente omissivi; Cass., 20 ottobre 1997, n. 10250, in *Foro it.*, 1998, 69, con nota di A. MOLITERNI – A. PALMIERI, *Dormientibus iura succurrunt: eutanasia dell’art. 833 cod. civ.*

Con la sentenza n. 9501 del 1995, infatti, la Corte di Cassazione aveva avuto modo di rilevare come l'elemento soggettivo che caratterizza il comportamento del datore di lavoro potesse assumere effettivo rilievo anche nell'ottica di valutare la conformità di una determinata condotta al parametro generale della buona fede, facendo, pertanto, in modo che la stessa, anche ove del tutto lecita, potesse finire per divenire abusiva, nel caso in cui "l'esercizio di un diritto da parte del titolare si esplicita attraverso l'uso abnorme delle relative facoltà ed è indirizzato a fine diverso da quello tutelato dalla norma, assumendo quindi (in coerenza con la norma dettata dall'art. 833 c.c. in materia di proprietà) nel campo delle obbligazioni, e del rapporto di lavoro in particolare, carattere di illiceità per contrasto con i principi di correttezza e di buona fede, i quali assurgono a norma integrativa del contratto di lavoro in relazione all'obbligo di solidarietà imposto alle parti contraenti dalla comunione di scopo che entrambe, sia pure in diversa e talora opposta posizione, perseguono"²³⁰.

La rinascita del principio antiabusivo, in veste di canone interpretativo desumibile dai principi di correttezza e di buona fede, non si era, tuttavia, arrestata alla sola materia giuslavoristica, estendendosi, a distanza di pochi anni, anche alla materia dei contratti bancari.

Secondo quanto affermato dalla sentenza n. 4538 del 1997, infatti, "alla stregua del principio secondo cui il contratto deve essere eseguito secondo buona fede (art. 1375 c.c.), non può escludersi che il recesso di una banca dal rapporto di apertura di credito, benché pattiziamente consentito anche in difetto di giusta causa, sia da considerarsi illegittimo ove in concreto assuma connotati del tutto imprevisi ed arbitrari. Tali connotati devono, cioè, contrastare con la ragionevole aspettativa di chi, in base ai rapporti usualmente tenuti dalla banca ed all'assoluta normalità commerciale dei rapporti in atto, abbia fatto conto di poter disporre della provvista redditizia per il tempo previsto e che non può pretendersi essere pronto in qualsiasi momento alla restituzione delle somme utilizzate, se non a patto di svuotare le ragioni stesse per le quali un'apertura di credito viene normalmente convenuta"²³¹.

Sotto i colpi delle menzionate pronunce, dunque, la stessa coscienza sociale degli operatori giuridici si era trovata, seppur molto lentamente, a mutare, facendo in modo che il concetto

²³⁰ Cass. civ., sez. lav., 8 settembre 1995, n. 9501, in *Mass. giur. lav.*, 1996, 14, con nota di M. PAPALEONI, *Nozione di antisindacalità e abuso del diritto*; v. anche in *Dir. lav.* 1997, 288, con nota di M. MARAZZA, *Condotta antisindacale, intenzionalità e abuso di diritto*.

²³¹ Cass. civ., 21 maggio 1997, n. 4538, in *Giust. civ.* 1998, 507, con nota di M. COSTANZA, *Sulla clausola di recesso della banca dal contratto di apertura di credito*.

antiabusivo iniziasse a trovare utilizzo anche in un campo tradizionalmente ostile come quello del diritto societario, nel quale la giurisprudenza si era da sempre mostrata restia all'accertamento delle situazioni conflittuali tra soci e società²³².

Rompendo una simile tradizione, la *nouvelle vague* dell'abuso del diritto aveva, invece, spinto la Cassazione a ritenere invalide e quindi annullabili le deliberazioni assembleari risultate approvate "a proprio esclusivo vantaggio dai soci di maggioranza di una società di capitali in danno di quelli di minoranza, essendo applicabile in materia l'art. 1375 c.c., in base al quale il contratto deve essere eseguito secondo buona fede"²³³.

La Corte, tuttavia, non aveva mancato di precisare un aspetto fondamentale della questione e cioè che la valutazione di legittimità effettuata dai giudici non si sarebbe, in ogni caso, potuta spingere sino al punto di sindacare anche il merito delle scelte assembleari, dal momento che "tale vizio non può riconoscersi sulla base della supposta irrazionalità della determinazione dell'assemblea, per avere la maggioranza agito per finalità contrarie a quelle per le quali era stata costituita, essendo rimesso all'insindacabile apprezzamento degli organi sociali l'individuazione del modo migliore per perseguire l'interesse sociale"²³⁴. Nonostante tale precisazione, però, la dottrina²³⁵ aveva comunque criticato aspramente l'utilizzo dello strumento antiabusivo in materia societaria, ritenendolo incoerente rispetto all'oggetto del contendere ed argomentando che la sanzione dell'annullamento si sarebbe in ogni caso presentata distonica rispetto alle delibere assembleari, soprattutto se comparata a quella che risultava la tutela più classica offerta dallo strumento antiabusivo nelle diverse situazioni in cui era chiamato ad intervenire (quella, cioè, costruita sul modello della *exceptio doli generalis*).

Nonostante il parere contrario di alcuni autori, però, era ormai emerso con una certa chiarezza come la scelta della giurisprudenza italiana fosse quella di fare ricorso ai rimedi propri della materia contrattuale anche per sanzionare le condotte abusive. Una simile soluzione, tuttavia, non aveva precluso l'utilizzo del più tradizionale rimedio dell'inopponibilità dei negozi giuridici, che aveva continuato ad essere adoperato in tutta una serie di altre ipotesi, quale, ad esempio, l'abuso della forma societaria (ipotesi del socio che

²³² P. G. JAEGER, *L'interesse sociale*, Milano, 1964, 213.

²³³ Cass. civ., 11 giugno 2003, n. 9353, in *Società*, 2004, 188, con nota di M. MALVASI, *L'eccesso di potere nelle delibere assembleari come violazione della buona fede*.

²³⁴ *Ibidem*.

²³⁵ C. SCOGNAMIGLIO, *Abuso del diritto, buona fede, ragionevolezza (verso una riscoperta della pretesa funzione correttiva dell'interpretazione del contratto?)*, in AA. VV., *Abuso del diritto e buona fede nei contratti*, a cura di S. PAGLIANTINI, Torino, 2010, 203 ss.

utilizza lo schermo societario per escludere l'applicazione delle norme sostanziali ricollegabili alla gestione individuale).

La Suprema Corte aveva, infatti, affermato che, “nelle ipotesi di abuso della personalità giuridica (configurabile con riguardo alla natura fittizia o fraudolenta delle partecipazioni di minoranza e ravvisabile allorché alla forma societaria corrisponda una gestione individuale), si rende ipotizzabile la responsabilità illimitata del socio «tiranno» con il proprio patrimonio, nonché forme di responsabilità civile e penale dello stesso”²³⁶.

Nelle successive pronunce, poi, dovendo valutare la legittimità della condotta di disarticolazione di una pretesa creditoria in più domande giudiziali, la giurisprudenza si era spinta altresì ad estendere il concetto di abuso alla materia processuale civile, contraddicendo il precedente orientamento delle Sezioni Unite²³⁷, che aveva ritenuto legittimo il frazionamento di una pretesa unitaria in plurime domande parziali, in virtù dell'inesistenza di una norma che vietasse espressamente tale espediente.

Decidendo in tal modo, le stesse Sezioni Unite, a distanza di soli sette anni dalla statuizione precedente, erano nuovamente tornate sull'argomento, ribaltando l'orientamento precedente ed affermando che “non è consentito al creditore di una determinata somma di denaro, dovuta in forza di un unico rapporto obbligatorio, di frazionare il credito in plurime richieste giudiziali di adempimento, contestuali o scaglionate nel tempo, in quanto tale scissione del contenuto dell'obbligazione, operata dal creditore per sua esclusiva utilità con unilaterale modificazione aggravativa della posizione del debitore, si pone in contrasto sia con il principio di correttezza e buona fede, che deve improntare il rapporto tra le parti non solo durante l'esecuzione del contratto ma anche nell'eventuale fase dell'azione giudiziale per ottenere l'adempimento, sia con il principio costituzionale del giusto processo, traducendosi la parcellizzazione della domanda giudiziale diretta alla soddisfazione della pretesa creditoria in un abuso degli strumenti processuali che l'ordinamento offre alla parte, nei limiti di una corretta tutela del suo interesse sostanziale”²³⁸.

²³⁶ Cass. civ., 25 gennaio 2000, n. 804, in *Società*, 2000, 846, con nota di E. CIVERRA, *Può essere superato lo schermo della personalità giuridica?*

²³⁷ Cass. civ., sez. un., 10 aprile 2000, n. 108, in *Giust. civ.*, 2000, 2265, con nota di R. MARENGO, *Parcellizzazione della domanda e nullità dell'atto*; v. anche V. ANSANELLI, *Rilevi minimi in tema di abuso del processo*, cit.

²³⁸ Cass. civ., sez. un., 15 novembre 2007, n. 23726, in *Corr. giur.*, 2008, 745, con nota di P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto (una significativa rimeditazione delle Sezioni Unite)*; v. anche in *Riv. dir. civ.*, 2009, 347, con nota di A. DONATI, *Buona fede, solidarietà, esercizio parziale del credito*; in *Riv. dir. civ.*, 2008, 335, con nota di M. DE CRISTOFARO, *Infrazionabilità del credito tra buona fede processuale e limiti oggettivi del giudicato*; ivi, T. DALLA MASSARA, *La domanda frazionata e il suo contrasto*

La Cassazione, dunque, aveva optato per una scissione del piano sostanziale (ove, in forza dell'art. 1181 c.c., il creditore ben avrebbe potuto accettare la prestazione parziale del debitore) da quello processuale (in cui i principi di correttezza e buona fede, unitamente a quello del giusto processo, impedivano, invece, che tale possibilità potesse tradursi nella proposizione di plurime domande giudiziali), richiedendo che, anche con riferimento a quest'ultimo aspetto, gli strumenti forniti dal legislatore fossero utilizzati (e, dunque, eventualmente poi valutati) esclusivamente con riguardo alle finalità che ne avevano determinato la tipizzazione normativa.

In quest'ottica, il dovere di buona fede oggettiva²³⁹ diveniva, allora, per la giurisprudenza, un parametro idoneo a valutare la legittimità di qualsiasi condotta riconducibile alla tipologia dei rapporti obbligatori, costituendo, lo stesso, “un obbligo entrato nel tessuto connettivo dell'ordinamento giuridico”²⁴⁰. Tale interpretazione, a ben vedere, risultava effettivamente conforme a quanto era stato indicato nella Relazione ministeriale al codice civile, nella quale era stato espressamente riconosciuto come “il principio di correttezza e buona fede richiama nella sfera del creditore la considerazione dell'interesse del debitore e nella sfera del debitore il giusto riguardo nell'interesse del creditore”²⁴¹.

La maturazione di una simile consapevolezza, peraltro, era stata altresì accompagnata dalla compiuta definizione giurisprudenziale del concetto antiabusivo: ripercorrendo quanto già emerso nelle pronunce anteriori, la Corte di legittimità aveva, infatti, operato una pregevole chiarificazione dei caratteri più propri dello strumento antiabusivo, adoperandoli come grimaldello per motivare un'ulteriore estensione della sua sfera di operatività.

La controversia utilizzata per realizzare quest'ultimo passaggio interpretativo era stata originata, in concreto, dalla stipula di un contratto di concessione di vendita nel quale era

con i principi di buona fede e correttezza: il “ripensamento” delle Sezioni Unite, in *Foro it.*, 2008, 1514, con nota di A. PALMIERI – R. PARDOLESI, *Frazionamento del credito e buona fede inflessibile*; ed in *Riv. dir. proc.*, 2008, 1437, con nota di M. GOZZI, *Il frazionamento del credito in plurime iniziative giudiziali*.

²³⁹ Nell'accezione, cioè, di una regola di condotta che deve indirizzare le parti di un rapporto giuridico (obbligatorio o contrattuale) al rispetto dei canoni di lealtà, correttezza, trasparenza e salvaguardia dell'interesse di controparte; in tal senso, C. M. BIANCA, *Diritto civile*, III, Milano, 2000, 500. La buona fede in senso soggettivo, invece, è da intendersi come la situazione psicologica della non consapevolezza di ledere l'altrui diritto e rappresenta un criterio di valutazione di grande rilievo per situazioni legislativamente tipizzate (v., ad esempio, in materia di possesso l'art. 1147 c.c.).

²⁴⁰ Cass. civ., 18 settembre 2009, n. 20106, in *Giur. comm.*, 2010, 834, con nota di L. DELLI PRISCOLI, *Abuso del diritto e mercato*; v. anche in *Giust. civ.*, 2010, 2547, con nota di C. A. NIGRO, *Brevi note in tema di abuso del diritto (anche per un tentativo di emancipazione dalla nozione di buona fede)*; ed in *Giur. comm.*, 2011, 295, con nota di E. BARCELLONA, *Buona fede e abuso del diritto di recesso ad nutum tra autonomia privata e sindacato giurisdizionale*.

²⁴¹ Cass. civ., 18 settembre 2009, n. 20106, cit.

stata inserita una clausola di recesso *ad nutum* a beneficio della concedente: in seguito all'esercizio di tale facoltà, i concessionari avevano, poi, deciso di ricorrere in giudizio lamentando l'illiceità del recesso per abuso del diritto, ma si erano visti rigettare la domanda dai giudici di merito, che avevano ritenuto insindacabili le modalità con le quali il potere era stato esercitato. Nel cassare con rinvio la decisione della Corte d'Appello, invece, la Suprema Corte aveva ritenuto di dover sostenere che, “qualora un contratto preveda il diritto di recesso «*ad nutum*» in favore di una delle parti, il giudice del merito non può esimersi, per il semplice fatto che i contraenti hanno previsto espressamente quella clausola in virtù della loro libertà e autonomia contrattuale, dal valutare se l'esercizio di tale facoltà sia stato effettuato nel pieno rispetto delle regole di correttezza e di buona fede cui deve improntarsi il comportamento delle parti del contratto. La mancanza della buona fede in senso oggettivo, espressamente richiesta dagli art. 1175 e 1375 c.c. nella formazione e nell'esecuzione del contratto, può rivelare, infatti, un abuso del diritto, pure contrattualmente stabilito, ossia un esercizio del diritto volto a conseguire fini diversi da quelli per i quali il diritto stesso è stato conferito”²⁴².

Tale potere d'intervento – che consentiva ai giudici di irrompere nella valutazione del merito delle pattuizioni contrattuali – era stato giustificato dalla Corte proprio in virtù del ruolo ricoperto dal principio dell'abuso. Secondo quanto affermato dai giudici, infatti, esso avrebbe rappresentato “uno dei criteri di selezione, con riferimento al quale esaminare anche i rapporti negoziali che nascono da atti di autonomia privata, e valutare le condotte che, nell'ambito della formazione ed esecuzione degli stessi, le parti contrattuali adottano. Deve, con ciò, pervenirsi a questa conclusione. Oggi, i principi della buona fede oggettiva, e dell'abuso del diritto, debbono essere selezionati e rivisitati alla luce dei principi costituzionali - funzione sociale *ex art. 42 Cost.* - e della stessa qualificazione dei diritti soggettivi assoluti. In questa prospettiva i due principi si integrano a vicenda, costituendo la buona fede un canone generale cui ancorare la condotta delle parti, anche di un rapporto privatistico e l'interpretazione dell'atto giuridico di autonomia privata e, prospettando l'abuso, la necessità di una correlazione tra i poteri conferiti e lo scopo per i quali essi sono conferiti. Qualora la finalità perseguita non sia quella consentita dall'ordinamento, si avrà abuso. In questo caso il

²⁴² *Ibidem*.

superamento dei limiti interni o di alcuni limiti esterni del diritto ne determinerà il suo abusivo esercizio”²⁴³.

La pronuncia, tuttavia, se da un lato si era rivelata effettivamente utile a riscrivere le coordinate esatte del concetto di abuso del diritto (segnandone la sua massima estensione latitudinale), dall’altro si era al contempo esposta ad asprissime critiche da parte della dottrina²⁴⁴, che aveva visto in essa la materializzazione di quello spettro liberticida paventato anni addietro da Ripert²⁴⁵: la sentenza, in effetti, pareva avere riconosciuto l’esistenza di un potere giurisprudenziale slegato dal vincolo di precisi e predeterminati canoni giuridici e capace, dunque, di riscrivere a proprio piacimento il contenuto dei negozi giuridici, in conformità a quelle che risultavano, di volta in volta, le mutevoli visioni sociali dell’organo giudicante, fino al punto di poter anche sovvertire quanto era stato stabilito dalle parti nell’esercizio della propria libertà pattizia.

Le parole di un’illustre studiosa spiegavano, nel particolare, quali fossero le ragioni per impedire un utilizzo “politico” dello strumento antiabusivo, rilevando come lo stesso potesse aprire le strade del più completo arbitrio da parte degli operatori giuridici: “[...] un interprete convinto che anche le imprese di grandi dimensioni siano sottoposte alla concorrenza internazionale, e siano le uniche che possano spuntarla, riterrà che le stesse non vadano ostacolate, pena la chiusura e la perdita di posti di lavoro, e, viceversa, un interprete che crede nella capacità delle piccole imprese, o nel potenziale di democrazia sociale a queste collegate, tenderà a penalizzare le grandi imprese [...] Tutti vogliono che il mondo vada meglio, ma è difficile accordarsi sul modo per poter raggiungere tale obiettivo [...] L’auspicio di poter avere una costruzione consapevole da parte degli interpreti che, rompendo con l’unicità di valori presente nel codice, riesca a dare voce ad un pluralismo di valori, atteggiamenti, culture presenti contemporaneamente in un’organizzazione sociale (auspicio che spiega bene la ragione per cui anche la migliore dottrina ha guardato con favore all’affermarsi delle clausole generali) sembra irrealizzabile. Oggi, com’è stato efficacemente detto, ciò che si propone è un

²⁴³ *Ibidem*.

²⁴⁴ v. F. DI MARZIO, *Divieto di abuso e autonomia d’impresa*, in AA. VV., *Abuso del diritto e buona fede nei contratti*, cit., 21 e ss.; F. MACARIO, *Abuso del diritto di recedere ad nutum nei contratti tra imprese*, in AA. VV., *Abuso del diritto e buona fede nei contratti*, cit., 45 e ss.; C. RESTIVO, *Abuso del diritto e autonomia privata. Considerazioni critiche su una sentenza eterodossa*, in AA. VV., *Abuso del diritto e buona fede nei contratti*, cit., 115 e ss.; G. VETTORI, *L’abuso del diritto. Distingue frequenter*, in AA. VV., *Abuso del diritto e buona fede nei contratti*, cit., 147 e ss.; G. SCOGNAMIGLIO, *Abuso del diritto, buona fede, ragionevolezza*, cit., 203 e ss.; e M. ORLANDI, *Contro l’abuso del diritto (in margine a Cass., 18.9.2009, n. 20106)*, in *Nuova giur., civ. comm.*, 2010, 129 e ss.

²⁴⁵ v., *supra*, Cap. I, par. 3.1.3., 20, nota 80.

moralismo senza principi, la cui concretizzazione è affidata all'arbitrio dei giudici. Non solo, dunque, si esclude che i contraenti allochino i rischi come meglio ritengono, ma si affida l'allocazione di questi ad un terzo senza offrire alcun verificabile parametro di controllo. Ciò è assolutamente inaccettabile"²⁴⁶.

Nonostante, dunque, la più recente posizione giurisprudenziale fosse parsa esporsi a dubbi e perplessità di difficile soluzione, la stessa era al contempo riuscita a delineare, con una certa chiarezza, quali fossero i tratti più tipici del concetto antiabusivo, fissando quella che ancora oggi può essere ritenuta la sua conformazione più attuale in materia civile.

3.3.3. L'attuale conformazione del divieto di abuso del diritto civile

Dal punto di vista strettamente legislativo - come si è già avuto modo di argomentare - il mancato recepimento dell'art. 7 del progetto preliminare²⁴⁷ ha fatto in modo che, ad oggi, la figura dell'abuso non abbia trovato espressa menzione in alcuna disposizione del codice civile. Nondimeno, alcuni frammenti di quella che era stata originariamente immaginata come una norma dal carattere generale, sono sopravvissuti in specifiche disposizioni del codice, che sono state, poco a poco, adoperate dalla giurisprudenza per sanzionare l'abuso di determinate categorie di diritti.

Tra queste disposizioni può essere senza alcun dubbio annoverato l'art. 833 c.c., che - nel prevedere il divieto di atti emulativi del proprietario - ha consentito alla dottrina ed alla giurisprudenza di confrontarsi con la più immediata applicazione pratica del concetto di abuso e di coniarne una prima definizione, in base alla quale tale figura ricorrerebbe "ogni qualvolta 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"²⁴⁸.

La giurisprudenza ha fatto altresì leva, successivamente, sugli artt. 1175 c.c. e 1375 c.c. per estendere la verifica del possibile abuso anche all'area dei diritti di credito, individuandone il criterio di accertamento nei doveri contrattuali di correttezza e buona fede.

²⁴⁶ M. R. MAUGERI, *Concessione di vendita, recesso e abuso del diritto. Note critiche a Cass. n. 20106/2009*, in *Nuova giur., civ. comm.*, 2010, 335 s.

²⁴⁷ v., *supra*, Cap. I, par. 3.3.1.1., 39, nota 156.

²⁴⁸ Cass. civ., 15 novembre 1960, n. 3040, cit., 259.

In aggiunta a tali disposizioni (di ampio respiro), il codice civile parrebbe altresì contere l'indicazione di alcune specifiche fattispecie abusive, rinvenibili nell'art. 330, comma 1, c.c. (relativo all'abuso della potestà genitoriale), nell'art. 1015, comma 1, c.c. (relativo all'abuso del diritto di usufrutto), nell'art. 2793 c.c. (relativo all'abuso del bene da parte del creditore pignoratorio) ed in altre disposizioni preventivamente poste ad impedimento di condotte abusive solamente potenziali, e cioè nell'art. 1059, comma 2 c.c. (che impone al comproprietario che ha concesso una servitù di non impedirne l'esercizio) e nell'art. 1993, comma 2, c.c. (relativo ad altre eccezioni opponibili dal debitore).

In modo meno diretto, poi, anche altre norme del codice civile parrebbero richiamare la problematica dell'abuso del diritto: si tratta dell'art. 1359 c.c. – che, rapportandosi con l'art. 1358 c.c., impone alle parti contraenti di comportarsi secondo buona fede in pendenza della condizione, fingendo altrimenti avverata la condizione venuta a mancare per causa imputabile a chi aveva interesse contrario al suo avveramento – e dell'art. 1260, comma 2, c.c. – secondo il quale il patto di incedibilità del credito deve rispondere ad un apprezzabile interesse del debitore ed essere contenuto entro convenienti limiti di tempo, andando così a limitare il potenziale lesivo delle vicende traslative del credito.

Meritano di essere specificamente citate, infine, anche le norme di cui all'art. 9 della l. n. 192/1988, c.d. legge sulla subfornitura – con cui il legislatore ha inteso tutelare la posizione di debolezza dell'imprenditore soggetto all'altrui potere contrattuale, andando a sanzionare con nullità le ipotesi acclarate di abuso di dipendenza economica – ed al già menzionato²⁴⁹ art. 54 della Carta di Nizza – che, statuendo il divieto dell'abuso del diritto europeo, parrebbe in parte sanare la mancanza di una clausola generale nell'ordinamento civile interno.

Per quanto riguarda, invece, l'aspetto più precipuamente applicativo, i numerosi apporti dottrinali e giurisprudenziali che sono stati considerati sinora parrebbero, a questo punto, in grado di consentire, in via di prima approssimazione, l'individuazione di quelli che appaiono come elementi costitutivi del concetto antiabusivo in materia civile. Tenendo, pertanto, fermo quanto è stato stabilito dalla giurisprudenza più recente, parrebbero potersi enumerare, come aspetti essenziali del concetto in questione, i seguenti aspetti: “1) la titolarità di un diritto soggettivo in capo ad un soggetto; 2) la possibilità che il concreto esercizio di quel diritto

²⁴⁹ v., *supra*, Cap. I, par. 2., 5, nota 10.

possa essere effettuato secondo una pluralità di modalità non rigidamente predeterminate; 3) la circostanza che tale esercizio concreto, anche se formalmente rispettoso della cornice attributiva di quel diritto, sia svolto secondo modalità censurabili rispetto ad un criterio di valutazione, giuridico o extragiuridico; 4) la circostanza che, a causa di una tale modalità di esercizio, si verifichi una sproporzione ingiustificata tra il beneficio del titolare ed il sacrificio cui è soggetta la controparte²⁵⁰.

Un concetto così delinato risulta, a tutta evidenza, in grado di mettere la giurisprudenza nella posizione di poter controllare l'esercizio delle libertà e dei diritti attribuiti dall'ordinamento ai singoli individui, impedendo che a simili posizioni possano essere ricollegate modalità attuative contrastanti con i principi che governano l'ordinamento medesimo. Garantendo il controllo su situazioni di potere, però, lo strumento antiabusivo corre, a sua volta, il rischio di andare a costituire l'espressione di una logica di potere ulteriore²⁵¹.

Si rivela, di conseguenza, fondamentale fare in modo che il criterio mediante il quale risulta possibile sindacare la modalità di esercizio di un determinato diritto o di una determinata libertà rimanga sganciato dalle posizioni ideologiche dell'interprete – che potrebbe, altrimenti, dar vita ad un giudizio di natura morale – mantenendosi, invece, coerente espressione di valori laici e solidaristici, così da poter svolgere appieno la propria funzione di parametro latore dei valori sociali di un determinato sistema.

La dottrina e la giurisprudenza italiana hanno ritenuto di poter affidare, nell'ambito del settore civile (ed al netto di qualche sporadico parere contrario²⁵²), lo svolgimento di una simile valutazione alla clausola generale di buona fede, da intendere nella sua accezione più marcatamente oggettiva.

Da un punto di vista più strettamente essenziale ed astratto, invece, il concetto di abuso del diritto ha continuato ad essere identificabile nel risultato del raffronto tra la fattispecie attributiva di un determinato potere ed il suo corrispondente fattuale, trovando esplicazione in tutte le modalità che non garantiscono la funzionalità degli effetti concreti rispetto allo

²⁵⁰ Cass. civ., 18 settembre 2009, n. 20106, cit., 835.

²⁵¹ S. PATTI, *Abuso del diritto*, in *Dig. Civ.*, Torino, 1987, 8.

²⁵² La dottrina minoritaria collega la nozione di abuso del diritto a quella di causa del contratto, ritenendo che il giudizio di congruità vada fondato sulla meritevolezza dell'interesse che si persegue mediante la negoziazione e sanzionando con la nullità qualsiasi divergenza tra la causa concreta del contratto e la funzione economico-sociale che l'ordinamento attribuisce ad esso in via astratta. Sul punto, v. A. C. PELOSI, *Riflessioni su recenti orientamenti giurisprudenziali in tema di causa del contratto e di abuso del diritto*, in AA. VV., *Elusione e abuso del diritto tributario*, a cura di G. MAISTO, Milano, 2009, 49 ss.; e M. T. CARINCI, *Il giustificato motivo oggettivo nel rapporto di lavoro subordinato*, Padova, 2005, 122 ss.

scopo che pare individuato dalla fattispecie generale. Il giudizio di abusività, quindi, finisce per andare a tradursi, tuttora, nella valutazione del rapporto che lega la norma astratta all'esercizio di fatto del diritto che la stessa attribuisce.

Se questa appare, però, la declinazione che il concetto di abuso ha finito per assumere nel settore civile, risulta al contempo innegabile che la figura sia andata incontro, negli ultimi anni, a notevoli trasformazioni, soprattutto nel momento in cui la stessa è andata ad interessare materie diverse da quella in cui aveva trovato inizialmente emersione. Da strumento immaginato per porre un argino ai possibili eccessi delle prerogative private, essa ha finito, così, per divenire il modo che la giurisprudenza ha utilizzato per far ricadere le condotte oggetto del suo sindacato sotto la qualificazione di una disposizione diversa da quella che sarebbe stata altrimenti applicabile in sua assenza (come nel caso, ad esempio, del frazionamento giudiziale del credito²⁵³).

Lo strumento antiabusivo, dunque, parrebbe essersi oramai discostato da quella che risultava la sua conformazione originaria, divenendo sempre più prossimo al concetto di frode alle legge e legittimando, di conseguenza, la reazione dell'ordinamento, che s'è visto costretto, per impedire la consumazione della frode in suo danno, a trovare un modo per fare valere l'applicazione della norma di cui si tentava l'aggiramento.

Un simile meccanismo s'è rivelato di fondamentale importanza in materie diverse da quella civile. Esso è stato utilizzato, ad esempio, nel settore fiscale per contrastare l'avanzata dei fenomeni elusivi e la realizzazione di comportamenti opportunistici, da parte dei contribuenti. In considerazione dell'importanza che l'utilizzo di tale figura è andato ad assumere in materia fiscale, però, appare, a questo punto, opportuno andare ad approfondire in maniera più attenta l'evoluzione che la stessa ha conosciuto nell'ambito menzionato, dal momento che tale processo ha poi fornito degli spunti dogmatici relevantissimi per l'elaborazione e lo studio del concetto antiabusivo medesimo, rivelandone, in maniera particolare, le difficoltà pratiche che esso incontra nel momento in cui si trova ad interagire con i principi fondamentali sui quali regge l'ordinamento democratico.

²⁵³ Cass. civ., sez. un., 15 novembre 2007, n. 23726, cit.

CAPITOLO SECONDO

ABUSO DEL DIRITTO ED ELUSIONE FISCALE

SOMMARIO – 1. Considerazioni generali. – 2. Le forme di reazione dei contribuenti all'insorgenza degli obblighi tributari. – 2.1. Fattori che incidono sull'attuazione di condotte di riduzione del carico tributario. – 2.2. Le diverse forme di reazione dei contribuenti. – 3. La scuola Pavese e l'interpretazione funzionale. La nascita del concetto di elusione. – 4. L'evoluzione normativa della lotta all'elusione fiscale. – 4.1. Le proposte ed i disegni di legge dagli anni '60 agli anni '90. – 4.2. La direttiva n. 90/434/CEE e l'art. 10, comma 1, della l. n. 408/1990. – 4.3. L'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. – 4.3.1. Il dato letterale dell'art. 37-*bis*. – 4.3.2. La nozione di elusione fiscale delineata dall'art. 37-*bis*. – 4.3.3. L'ambito di applicazione (oggettivo, soggettivo, temporale) dell'art. 37-*bis*. – 4.3.4. La reazione dell'ordinamento facoltizzata dall'art. 37-*bis*. – 4.3.5. Contestazione ed accertamento della fattispecie elusiva: le garanzie procedimentali del contribuente. – 4.3.6. L'art. 37-*bis*, la nozione di elusione codificata e la necessità di uno strumento alternativo. – 5. La via comunitaria del contrasto dell'elusione fiscale. – 5.1. Le prime statuizioni della CGCE. – 5.2. Il c.d. caso *Halifax* e la nascita del concetto di abuso del diritto tributario. – 5.3 La giurisprudenza comunitaria successiva al c.d. caso *Halifax*. – 5.4. Un nucleo comune alla definizione di abuso del diritto tributario. – 6. Il recepimento del concetto di abuso. – 6.1. La I fase giurisprudenziale (2000 – 2002): la piena tutela dell'autonomia negoziale. – 6.2. La II fase della giurisprudenza (2005): la nullità civilistica dei contratti. – 6.3. La III fase (2006-2008): la diretta precipitazione interna del principio comunitario. – 6.4. La IV fase (2008): il radicamento costituzionale del principio antiabusivo. – 6.5. La V fase (2009): l'applicazione del principio in deroga alle norme antielusive. – 6.6. La VI fase (2010 – 2011): verso una più corretta definizione della nozione di abuso. – 6.7 Le garanzie procedimentali del contribuente nel raffronto tra i due strumenti. – 7. I punti critici emersi nell'analisi della giurisprudenza interna. – 7.1 Il radicamento del principio antiabusivo nell'art. 53 della Costituzione. – 7.2. La violazione dei principi della riserva di legge e di libera iniziativa economica. – 7.3. La compressione delle garanzie difensive del contribuente. – 8. L'art. 10-*bis* della l. n. 212/2000 e la nuova disciplina in materia di abuso.

1. Considerazioni generali

Il tributo, inteso come prestazione pecuniaria coattiva, è un aspetto fondamentale per il mantenimento di tutte le organizzazioni sociali. Esso è lo strumento che consente ai gruppi umani di fare fronte alle spese comuni che inevitabilmente si vengono a generare²⁵⁴. L'esigenza di ripartire gli oneri pecuniari necessari alle spese comuni è una costante che caratterizza, poi, ogni aggregato umano, da quelli più elementari - come le famiglie o le tribù - a quelli più complessi, come le organizzazioni politiche e statali.

La stessa radice etimologica della parola "tributo", del resto, nasconde il legame che esso intrattiene con l'unità sociale di riferimento: il *tributum* – ossia la tribù – era, infatti, la singola circoscrizione territoriale in cui si dividevano le *civitates* dell'antica Roma alle quali veniva imposto il pagamento di una somma da utilizzare per il sostentamento delle truppe in tempo di guerra²⁵⁵.

Ancora oggi, la facoltà di uno Stato di prelevare risorse utili al mantenimento della propria struttura costituisce un elemento essenziale per l'esistenza degli ordinamenti giuridici. Il gettito fiscale, infatti, rappresenta tuttora la parte più cospicua delle entrate statali, che vengono utilizzate per finanziare gran parte delle attività pubbliche: da quelle legate al funzionamento dell'apparato amministrativo a quelle riconducibili alle prestazioni assistenziali. Anche se in via mediata, quindi, è dalla corretta percezione del tributo che dipende l'affermazione ed il mantenimento dello Stato di diritto.

Ciò non significa, tuttavia, che la relazione tra tributo e cittadino possa venire qualificata in termini esclusivamente univoci, dovendosi piuttosto rilevare come essa risulti caratterizzata dall'influenza che le due componenti riescono ad esercitare l'un l'altra. Non è solamente l'andamento delle entrate tributarie ad incidere sulle condizioni di vita dei cittadini - per effetto del prelievo di risorse economiche e della loro redistribuzione – ma è anche la reazione dei contribuenti dinnanzi ai propri obblighi tributari che determina, a tutta evidenza, la consistenza effettiva del gettito.

²⁵⁴ G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, in *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, 2009, a cura di G. MAISTO, 3 ss.

²⁵⁵ E. CICCOTTI, *I tributi e l'amministrazione finanziaria nel mondo antico*, Padova, 1960, 82.

Diventa per questo motivo importante riuscire ad indagare sulle modalità e sulle tipologie di tali reazioni, atteso che proprio da esse dipende il reperimento delle risorse essenziali per il funzionamento e, dunque, per il mantenimento degli ordinamenti statali.

2. Le forme di reazione dei contribuenti all'insorgenza degli obblighi tributari

Muovendo dall'assunto che ciascun individuo compie le proprie scelte di carattere economico in maniera razionale e che "il pagamento di un tributo è per il contribuente una delle decisioni più gravose"²⁵⁶ da dover affrontare, si può allora comprendere perché, in tutti gli scenari in cui si discuta di allocazione delle ricchezze, le decisioni economiche avvengono in funzione del prelievo fiscale, con un netto favore per le opzioni che consentono di minimizzare l'esborso monetario²⁵⁷ e, simmetricamente, di massimizzare il risparmio d'imposta²⁵⁸.

Tali opzioni, a seconda delle modalità con cui il contribuente le pone concretamente in essere, vengono generalmente classificate in condotte attive e condotte passive²⁵⁹. Le passive consistono in quei comportamenti attraverso i quali il soggetto cerca di evitare l'insorgenza dell'obbligo fiscale, agendo sul presupposto d'imposta: non integrandolo, integrando quelli da cui deriva un minor onere tributario, ovvero occultandolo parzialmente o completamente al Fisco. Le condotte attive, invece, sono quelle reazioni volte a determinare la traslazione dell'onere fiscale su un soggetto diverso da quello su cui dovrebbe andare normalmente a ricadere.

Differenziandosi negli effetti che vanno specificatamente a produrre, tali condotte assumono il nome di rimozione, evasione, elusione, o lecito risparmio d'imposta, ma, a prescindere dalle caratteristiche che ne giustificano una differenziazione dogmatica, appaiono tutte incentivate e causate dalle medesime motivazioni di fondo.

²⁵⁶ A. SMITH, *Ricerche sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, a cura di A. CAMPOLONGO, Torino, 1965, 754.

²⁵⁷ In tal senso, W. GOTHOT, *Conférence prononcée à l'École Supérieure des Sciences Fiscales, le 3 mars 1962*, in *The business purpose test and abuse of rights*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, 1242; per il quale "la scelta fatta dal contribuente è nient'altro che l'uso della libertà data ai cittadini dal diritto civile e dalla Costituzione di fare tutto ciò che non è vietato. Perciò non è sicuramente vietato di evitare una situazione in cui l'imposta è dovuta. Il desiderio di evitare l'imposizione è normale. E' persino inconcepibile che il contribuente possa avere un atteggiamento diverso. Cosa si penserebbe di un contribuente che, nel corso di una transazione, si chiedesse cosa fare per pagare la maggior quantità d'imposta? Non è naturale che si ponga la domanda contraria? E se egli fa ciò non potrà non ammettersi che ha agito come un buon *pater familias*, cioè come *uomo prudente*".

²⁵⁸ v. N. POLLARI, *Spunti in tema di elusione fiscale*, in *Riv. guardia fin.*, 1991, 78; e S. FIORENTINO, *Il problema dell'elusione nel sistema tributario positivo*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 793 ss.

²⁵⁹ v. C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, Torino, 1981, 107; A. LOVISOLO, voce "Evasione ed elusione tributaria", in *Enc. giur.*, XIII, 1988, 1; e S. FIORENTINO, *Il problema dell'elusione nel sistema tributario positivo*, cit., 794.

2.1. Fattori che incidono sull'attuazione di condotte di riduzione del carico tributario

I fattori che concorrono a rendere la minimizzazione del carico fiscale la scelta più conveniente da compiere per il singolo contribuente appaiono riconducibili alle medesime tipologie di ragioni: di carattere soggettivo, di carattere oggettivo ed, infine, legate alla conformazione strutturale del sistema legislativo.

Dal punto di vista delle motivazioni soggettive, potrebbe apparire scontato rilevare come, per il contribuente, l'intenzione di ridurre, lecitamente o illecitamente, l'entità dell'obbligo tributario non risulti quasi mai accompagnata dalla medesima riprovazione sociale che caratterizza, invece, l'ideazione e la realizzazione di altri illeciti, di natura civile o penale²⁶⁰. Il fatto, però, che la c.d. "morale fiscale" appaia, nei fatti, più flebile della "morale ordinaria" non è una caratteristica immutabile di tutti gli ordinamenti giuridici, ma risulta una conseguenza plausibile di determinati sotto-fattori, che, incidendo sulle convinzioni dei singoli contribuenti, tendono ad essere condivisi dalla generalità, determinando il contenuto finale della "morale fiscale" comune.

Il primo di tali sotto-fattori può essere individuato nel generale senso di sfiducia che i contribuenti nutrono nei confronti del sistema fiscale²⁶¹. Il tributo, infatti, viene il più delle volte percepito dai soggetti passivi come un'espropriazione delle risorse economiche che appartengono loro e non come una forma di doverosa partecipazione al mantenimento dello Stato²⁶². Una simile sensazione dipende in larga parte dallo scarto temporale che intercorre tra il pagamento dell'imposta e l'eventuale fruizione dei servizi finanziati, unitamente alla bassa qualità degli stessi ed all'eccessiva onerosità del prelievo fiscale. Tali aspetti rendono l'obbligazione tributaria un inutile e gravoso sacrificio personale, che spinge i contribuenti a cercare di limitarne l'importo sino al minimo essenziale²⁶³.

²⁶⁰ v. A. TAGLIACCOZZO, *Per una sociologia dell'evasione fiscale*, Roma, 1984, 115; e C. ARENA, *Elusione d'imposta e perequazione tributaria*, in *Riv. guardia fin.*, 1954, 454 ss.

²⁶¹ V. AMOROSINO, *L'evasione fiscale*, in *Tributi*, 1989, 34.

²⁶² v. E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1962, 29 ss.; A. GIORGIETTI, *L'evasione tributaria*, Torino, 1964, 13 ss.; e V. AMOROSINO – A. LANTIERI, *Le tasse nella storia. I tributi dalla antichità ad oggi*, Roma, 1982, 9 ss.

²⁶³ v. A. BRANCACCIO, *L'evasione delle imposte sul reddito*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, 100; e A. RAU, *Problemi fiscali di evasione di sanzioni e di garanzie*, Milano, 1984, 54 ss.

Un secondo ordine di sotto-fattori riguarda l'eccessivo livello della pressione fiscale²⁶⁴ e la sua anelasticità rispetto alle fasi di depressione economica. Tali elementi incentivano l'attuazione di condotte finalizzate al risparmio d'imposta perché contribuiscono a rendere i benefici che discendono da tali condotte pari o addirittura superiori rispetto al rischio di vedersi applicata una sanzione economica per la loro realizzazione²⁶⁵.

Non bisogna, peraltro, dimenticare come il già modesto potenziale deterrente delle sanzioni legislative risulti ulteriormente ridotto dalle condizioni di inefficienza ed inoperosità degli uffici dell'Amministrazione fiscale e, più in generale, dell'intero sistema del contenzioso fiscale. La lentezza della giustizia tributaria, la possibilità di fruire di dilazioni di pagamento e, talvolta, anche l'occasione di valersi di amnistie o condoni riescono, infatti, ad aumentare le suggestioni negative e lo spirito di emulazione dei contribuenti adempienti nei confronti di quelli inadempienti²⁶⁶.

Le condotte volte ad ottenere la minimizzazione del carico fiscale, però, non dipendono unicamente da fattori di carattere soggettivo, ma risultano strettamente legate anche ad una serie di ulteriori elementi oggettivi, quali – ad esempio - la fonte del reddito e la classe di appartenenza del soggetto passivo²⁶⁷. La realtà applicativa, infatti, mostra con grande chiarezza come alcune classi economico-sociali (titolari di redditi fondiari, di redditi da capitale, di redditi d'impresa o da lavoro autonomo) godano di un vero e proprio campo d'azione privilegiato rispetto ad altre categorie di contribuenti (lavoratori dipendenti, pensionati e titolari di piccoli patrimoni), avendo la possibilità di porre più agevolmente in essere comportamenti di opportunismo fiscale. Una simile situazione, però, si riflette negativamente su tutti gli altri contribuenti, che si considerano “doppiamente taglieggiati”²⁶⁸, dovendo non solo rinunciare alle medesime opportunità di scappatoie delle classi privilegiate, ma finendo altresì per vedersi applicato un prelievo fiscale aumentato, poiché destinato a

²⁶⁴ Sul concetto di pressione fiscale, v. B. GRIZIOTTI, *Considerazioni metodologiche sul calcolo della pressione finanziaria*, in *Giorn. econ.*, 1952, 710 ss.; F. VILLANI, *Considerazioni sul tasso di pressione fiscale*, in *Giorn. econ.*, 1960, 119 ss.; e L. LENTI, *Sul significato di alcune formule per la misura della pressione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1957, 405 ss.

²⁶⁵ v. V. VISCO, *Politica economica ed evasione fiscale*, in AA. VV., *Le evasioni fiscali*, a cura di L. VIOLANTE – S. ADRIANI, Bari, 1979, 21; A. RAU, *Problemi fiscali di evasione di sanzioni e di garanzie*, cit., 55; ed E. RUSSO, *Evasione-elusione e neutralità fiscale*, in *Società*, 1990, 388 ss.; secondo il quale, le quattro variabili fondamentali da cui dipenderebbe la decisione di evadere o eludere un'imposta sarebbero: a) la probabilità di essere scoperti; b) il livello delle sanzioni previste; c) il livello delle aliquote; d) il livello del reddito. I primi due elementi disincentiverebbero la realizzazione di condotte evasive/elusive, gli ultimi due, invece, le incentiverebbero.

²⁶⁶ v. A. MARTINO, *Noi e il Fisco, la crescita della fiscalità arbitraria: cause, conseguenze e rimedi*, Pordenone, 1987, 135; e A. RAU, *Problemi fiscali di evasione di sanzioni e di garanzie*, cit., 56.

²⁶⁷ P. M. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, 7 ss.

²⁶⁸ G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991, 160.

compensare la parte carente di gettito, cioè quella imputabile agli autori dei menzionati comportamenti opportunistici²⁶⁹.

Il compimento delle condotte di minimizzazione fiscale, quindi, non dipende unicamente dalle motivazioni di carattere soggettivo che muovono i contribuenti, ma è conseguenza anche di vistose lacune legislative, determinate dall'utilizzo poco efficace dello strumento normativo. Ma se tale constatazione è vera, ne consegue allora che un eventuale rimprovero per l'attuazione delle condotte in questione non possa esclusivamente imputarsi al contribuente che le realizza: tali condotte dovrebbero piuttosto declinarsi come una forma di concorso tra coloro i quali hanno creato le premesse affinché le stesse potessero avvenire ed i soggetti che le hanno poi effettivamente realizzate, traendone profitto.

Una simile osservazione induce necessariamente a riflettere sul modo in cui è conformato il sistema tributario italiano, strutturato – ad oggi - secondo una legislazione di tipo analitico: le norme che danno vita al sistema fiscale appaiono, in altre parole, attualmente improntate ad un approccio di tipo casistico, volto cioè a definire le fattispecie legali come il “complesso dei presupposti che condizionano la disposizione legislativa di conseguenze giuridiche, tale che descriva i singoli gruppi di casi nella loro specifica particolarità”²⁷⁰.

Una simile impostazione risponde ad una precisa scelta di fondo del legislatore fiscale, che, nel dare vita alla riforma tributaria degli anni '70, ha deciso di non formulare definizioni di carattere generale, ma di perseguire obiettivi di garantismo e di certezza del diritto, tipizzando nel dettaglio le fattispecie impositive. Le norme fiscali hanno, dunque, trovato estrinsecazione in schemi definitivi rigidi, volti a riprodurre in maniera fedele gli accadimenti dell'economia reale²⁷¹.

Una simile scelta legislativa, tuttavia, non si è rivelata particolarmente felice.

Il continuo mutamento della realtà socio-economica, infatti, mal si è prestatto ad essere intrappolato in una legislazione fondata sulla descrizione minuziosa delle fattispecie, mostrando, invece, come le maglie normative, per quanto strette, potessero solo

²⁶⁹ C. ARENA, *Elusione d'imposta e perequazione tributaria*, cit., 459.

²⁷⁰ K. ENGISCH, *Introduzione al pensiero giuridico*, Milano, 1970, come citato da S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, 17.

²⁷¹ G. TREMONTI – G. VITALETTI, *Le cento tasse degli italiani*, Bologna, 1986, 27 ss.

provvisoriamente soddisfare la pretesa di esaustività²⁷² del legislatore, che si è di contro esposto al rischio di fronteggiare ipotesi prive di una puntuale disciplina²⁷³. Nel tentativo di correre dietro a sé stessa, la legislazione fiscale ha dunque finito per espandersi in maniera disordinata, alternando discipline di dettaglio a veri e propri vuoti normativi e costringendo, di conseguenza, gli interpreti a confrontarsi con un labirinto di definizioni, di casi, di sottocasi, di rinvii a catena e di rinvii all'indietro, che sono andati paradossalmente a frustrare proprio quell'esigenza di certezza del diritto, che era stata in precedenza ritenuta preminente²⁷⁴.

L'analiticità della legislazione fiscale e la sua ipertrofia normativa, peraltro, hanno influito negativamente anche sul novero delle tecniche ermeneutiche a disposizione degli interpreti²⁷⁵. Ulteriore caratteristica delle numerose disposizioni casistiche, infatti, è quella di non risultare facilmente riconducibili ad alcuna unità sistemica, rendendo di conseguenza impossibile il ricorso ad un'interpretazione di tipo logico-sistemica. In maniera analoga, "la progressiva disaggregazione del sistema, e di riflesso la rarefazione dei principi generali²⁷⁶" non hanno consentito di isolare gli strumenti per avvalersi di un'interpretazione di tipo analogico²⁷⁷, finendo così per precludere anche la percorribilità di una simile strada.

Si sono così determinati numerosi spazi vuoti, non coperti dalla legislazione positiva, e, per effetto di ciò, diverse tipologie di operazioni non riconducibili ad alcuna fattispecie legale astratta. Il desiderio dei contribuenti di comprimere il più possibile l'importo del prelievo fiscale, inoltre, ha insistito su tale caratteristica, facendo aumentare esponenzialmente il numero delle condotte "irriducibili" e non consentendo al legislatore di intervenire per tempo nell'arginarle.

2.2. Le diverse forme di reazione dei contribuenti

Come considerato poc'anzi, infatti, risulta del tutto fisiologico che le condotte con le quali i contribuenti reagiscono alla presenza di norme tributarie sostanziali (quelle, cioè, che al

²⁷² G. RIPERT, *Le déclin du droit. Etudes sur la législation contemporaine*, Paris, 1949, 67; secondo il quale, il tentativo di riprodurre la complessità delle situazioni reali attraverso la moltiplicazione e la frantumazione delle norme giuridiche, sarebbe null'altro che una "folie de vouloir tout prévoir".

²⁷³ G. FIANDACA, *Elusione, risparmio ed evasione d'imposta. Considerazioni introduttive*, in *Il Fisco*, 1992, 911.

²⁷⁴ A. BERLIRI, *Ancora sulle cause della mancanza di certezza nel diritto tributario*, in *Giur. imp.*, 1984, 417 ss.

²⁷⁵ A. BERLIRI, *Sulle cause dell'incertezza nella individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, 3 ss.

²⁷⁶ G. TREMONTI, *La fiscalità industriale. Strategie fiscali e gruppi di società in Italia*, 1988, Bologna, 34.

²⁷⁷ G. TREMONTI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, 372.

verificarsi della fattispecie legale fanno sorgere l'obbligo di corrispondere un determinato tributo) muovano tendenzialmente nel senso di provare a ridurre o addirittura azzerare l'onere fiscale che gli stessi dovranno affrontare.

L'obiettivo viene solitamente perseguito agendo sul presupposto giuridico al quale si ricollega, di volta in volta, l'insorgere dell'obbligazione tributaria: eliminandolo, sostituendolo ovvero occultandolo in varie maniere. Tali modalità di intervento, pur presentando ognuna dei tratti caratteristici che le differenziano dalle altre, risultano tutte accomunate da due peculiarità: l'assenza di una specifica definizione legislativa e la presenza di confini instabili, che non permettono di inquadrare le condotte di frontiera all'interno dell'una o dell'altra figura. L'insieme di queste due circostanze fa sì che, nella realtà pratica, comportamenti identici si trovino ad essere sovente etichettati in modo differente, a seconda delle specifiche contingenze.

Risulta, pertanto, necessario – prima di procedere oltre con la trattazione – cercare di fare chiarezza su quelle che appaiono, quantomeno, le linee di demarcazione essenziali di ciascuna delle tipologie di reazione.

a) *La rimozione del presupposto del tributo*

Una prima forma di reazione dinnanzi all'eventualità che venga ad esistere l'obbligazione tributaria può essere quella di astenersi dal compiere l'evento al quale tale insorgenza si ricollega, non ponendo in essere il comportamento che costituisce o realizza la fattispecie imponibile.

Tale condotta risulta del tutto estranea alla relazione Fisco-contribuente, in quanto attiene ad un momento temporalmente anteriore rispetto all'instaurarsi della relazione medesima (che avviene solitamente con la nascita dell'obbligazione tributaria); ciò fa sì che una simile opzione risulti incontestabile sotto il profilo della valutazione di liceità²⁷⁸. Essa, del resto, appare frutto di una scelta prettamente economica del contribuente, il quale, giocando di anticipo rispetto alle conseguenze della norma tributaria, ne elimina a monte il presupposto, evitando l'insorgere dell'obbligazione legale²⁷⁹.

²⁷⁸ V. UCKMAR, *Tax avoidance and Tax Evasion, General Report*, in *Cab. dr. fisc. int.*, 1983, 61.

²⁷⁹ A. LOVISOLO, *L'evasione e l'elusione tributaria*, in *dir. prat. trib.*, 1984, 1290.

b) *Il lecito risparmio d'imposta*

Il lecito risparmio d'imposta è una conseguenza che discende da quella condotta del contribuente che, pur conforme ad una delle alternative comportamentali tipizzate dal legislatore, consente una riduzione degli oneri fiscali rispetto alle altre operazioni idonee al raggiungimento del medesimo risultato economico²⁸⁰.

Per una migliore comprensione di tale figura e per meglio differenziarne i caratteri rispetto a quelli dell'elusione tributaria bisogna, però, soffermarsi a ragionare nuovamente sulla particolare conformazione della normativa fiscale italiana. È fisiologico, infatti, che con una legislazione di tipo analitico, il contribuente abbia maggiori opportunità di conseguire un risparmio d'imposta; sia perché lo stesso è stato previsto come specifico effetto di una politica tributaria, sia perché tale possibilità risulta offerta da una delle tante lacune che caratterizzano la normativa fiscale. La morfologia normativa, dunque, rivela in maniera evidente come non tutte le ipotesi di riduzione del carico tributario sono conseguenza diretta dell'eccessiva specificità delle disposizioni legislative, ma che in moltissimi casi esse sono un risultato appositamente sollecitato e, pertanto, auspicato dallo stesso legislatore fiscale, al quale, nella predisposizione della normativa, risulta, del resto, consentito perseguire obiettivi di politica economica, finalità di natura sociale o, ancora più banalmente, l'utilitaristica semplificazione del prelievo tributario. Rientra, in altre parole, nelle facoltà del legislatore quella di incoraggiare taluni comportamenti specifici (come, ad esempio, il finanziamento del debito pubblico, la capitalizzazione delle società, l'aumento dell'occupazione e la riduzione del contenzioso), incentivando i contribuenti ad attuarli con la promessa di un risparmio d'imposta.

Risulta al contempo evidente, però, che in tutti questi casi, i risparmi ottenuti dai contribuenti appaiono del tutto in linea con la specifica *ratio* normativa, rappresentando la realizzazione concreta delle finalità che il legislatore aveva perseguito con la formalizzazione (o anche con la mancata formalizzazione) della disciplina. Ma se ciò rappresenta il vero, non può allora residuare alcun dubbio circa la legittimità dei comportamenti da cui originano tali risparmi. Basti del resto pensare a

²⁸⁰ v. V. UCKMAR, *Tax avoidance and Tax Evasion, General Report*, cit., 64; P. M. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, cit., 14 ss.; N. POLLARI, *Spunti in tema di elusione fiscale*, cit., 72; E. GARCIA GONZALES, *La cosiddetta "evasione fiscale legittima"*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, 51 ss.; H.W. KRUSE, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in AA. VV., *Trattato di Diritto Tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Padova, 1994, 208.

come, in seguito alla positivizzazione normativa, la realizzazione di alcune condotte potrebbe persino risultare, per alcuni soggetti, una scelta necessitata dall'adempimento di un dovere. Può essere, ad esempio, il caso dell'amministratore di società che decide di optare per un determinato regime fiscale, ma che risulta in realtà tenuto ad una simile scelta, andando altrimenti a correre il rischio di vedersi revocato per giusta causa, avendo colpevolmente trascurato la possibilità di conseguire un legittimo risparmio d'imposta²⁸¹.

Appurato, pertanto, che alcuni risparmi d'imposta risultano effettivamente sollecitati dal legislatore, rimane da comprendere fino a che punto possa spingersi il contribuente nella ricerca della soluzione fiscalmente meno onerosa. Non tutti i risparmi d'imposta, infatti, appaiono opzioni socialmente desiderabili, ed, anzi, è proprio la ricerca spasmodica del risparmio fiscale ad alimentare sovente il ricorso a pratiche invise al legislatore, come per l'appunto quelle elusive o evasive²⁸².

Certo, le due figure (elusione ed evasione) risultano assai differenti tra loro, risultando soltanto la prima limitrofa ed in parte sovrapponibile a quella del risparmio d'imposta, ma entrambe presentano caratteristiche che le rendono poco auspicabili dal punto di vista sociale.

c) *L'evasione dell'imposta*

La definizione generalmente accettata di evasione d'imposta è quella di "inadempimento colpevole della pretesa tributaria, già validamente sorta attraverso la realizzazione della fattispecie legale"²⁸³. Nello specifico, a rendere "colpevole" l'inadempimento del contribuente risulta soprattutto l'attuazione di "un

²⁸¹ F. BONELLI, *Gli amministratori di società per azioni*, Milano, 1985, 177.

²⁸² J. P. CHEVALIER, *L'esperienza francese*, in AA. VV., *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. DI PIETRO, Milano, 1999, 11, secondo il quale "la questione che è oggi al centro dell'esperienza applicativa: come ricercare il miglior trattamento fiscale senza sconfinare nell'abuso di diritto, cioè nell'illegalità o nella frode normativa.

²⁸³ A. HENSEL, *Diritto tributario*, Milano, 1956, 148. v., inoltre, E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, Milano, 1954, 27; A. DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957, 171; E. ANTONINI, *Evasione ed elusione di imposte (Gli atti simulati e le imposte di registro e sulle successioni)*, in *Giur. it.*, 1959, 97; E. GARCIA GONZALES, *La cosiddetta "evasione fiscale legittima"*, cit., 254 ss.; C. F. GROSSO, *L'evasione fiscale. Controllo e sanzioni*, Torino, 1980, 4 ss.; A. RAU, *Problemi fiscali di evasione di sanzioni e di garanzie*, cit., 50 ss.; R. COGNO – A. CASSONE, *Il comportamento dell'evasore fiscale: una rassegna critica della letteratura*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, 241 ss.; B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Milano, 1987, 7 ss.; D. JARACH, *Il fatto imponibile (teoria generale del diritto tributario sostanziale)*, Padova, 1987, 80 ss.; e V. VISCO, voce "Evasione fiscale", in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, Torino, 1990, 291 ss.

comportamento fraudolento, ossia disonesto, antitributario²⁸⁴, che si sostanzia in condotte commissive od omissive mirate ad impedire la conoscenza o la conoscibilità del fatto imponibile da parte del Fisco o ad alterarne, comunque, il contenuto²⁸⁵.

L'evasione si caratterizza, quindi, per essere una riduzione diretta dell'onere fiscale, che avviene senza alcuna manipolazione della fattispecie concreta: il presupposto cui si ricollega la nascita dell'obbligazione tributaria, infatti, esiste già nella sua piena integrità e l'azione del contribuente, intervenendo a posteriori, non è volta a modificarne la struttura, ma a sfuggirne illegalmente le conseguenze, omettendo l'adempimento degli obblighi formali e sostanziali che vengono ad esistenza per il suo solo verificarsi²⁸⁶.

Le modalità con cui le condotte evasive trovano, quindi, compimento risultano soprattutto irregolarità ed artifici contabili (come, ad esempio, la mancata registrazione di ricavi o compensi, la rilevazione di costi non sostenuti, l'omissione delle dichiarazioni obbligatorie ai fini delle imposte sul reddito o sul valore aggiunto) o l'utilizzazione di strumenti negoziali idonei a causare "un'apparente eliminazione dei fatti imponibili, l'apparente configurazione di fatti imponibili di minore entità rispetto a quella effettiva, od infine l'apparente configurazione di esenzioni tributarie"²⁸⁷.

Le conseguenze che discendono da tali comportamenti, invece, sono "la creazione di un'apparenza illecita, o l'altrettanto illecita negazione di ogni apparenza giuridica, da cui derivano, rispettivamente, la riduzione e l'inesistenza del debito d'imposta e l'impossibilità, per gli organi amministrativi, di compiere una esatta valutazione dell'imponibile su base documentale"²⁸⁸. Dal punto di vista del contribuente, simili effetti rappresentano il fine ultimo in vista del quale le condotte evasive vengono poste in essere.

Dal punto di vista dell'Amministrazione finanziaria, invece, l'evasione può essere ritenuta un problema prevalentemente informativo²⁸⁹, atteso che tale è il carattere

²⁸⁴ A. HENSEL, *Diritto tributario*, cit., 317.

²⁸⁵ v. F. A. CERRETA, *Elusione e causa illecita del contratto*, in *Riv. guar. fin.*, 1992, 504; P. PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, 728; ed A. LOVISOLO, voce "Evasione ed elusione tributaria", cit., 5.

²⁸⁶ E. ANTONINI, *Evasione ed elusione di imposte (Gli atti simulati e le imposte di registro e sulle successioni)*, cit., 97.

²⁸⁷ P. PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria*, cit., 729.

²⁸⁸ S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, cit. 135.

²⁸⁹ *Ibidem*.

dell'obbligo primario cui il soggetto passivo risulta tenuto nei confronti del Fisco. Prima della riforma fiscale, in realtà, il ruolo dell'amministrazione finanziaria risultava essere principalmente inquisitorio²⁹⁰, spettando all'iniziativa degli uffici l'acquisizione delle informazioni ritenute necessarie per l'individuazione dei contribuenti e per la rilevazione della materia imponibile. Col passare del tempo, però, una simile impostazione finì per rivelarsi anacronistica. Nel passaggio da un'economia statica ad un'economia fortemente dinamica, infatti, si rese necessario fare in modo che non fosse più la sola Amministrazione a farsi carico dei costi legati alla ricerca della materia imponibile, avendo una distribuzione più eterogenea della ricchezza complicato di molto una simile operazione e reso invece più ragionevole che fosse proprio il contribuente a dover fornire le medesime informazioni. L'imposizione, così, che fino a quel momento era avvenuta su base esclusivamente indiziaria, iniziò ad esser fondata sul rinvenimento di entità economiche effettive. Si rese conseguentemente necessario mettere a disposizione del Fisco strumenti in grado di offrirgli tutela contro gli atteggiamenti non collaborativi dei contribuenti, autorizzando gli Uffici al recupero dell'imposta evasa, maggiorandola degli interessi moratori e rafforzando il potenziale deterrente delle disposizioni di legge con la previsione di specifiche sanzioni, sia amministrative che penali.

Guardando al problema da una prospettiva diversa, quindi, l'evasione fiscale può essere oggi rappresentata come uno dei possibili atteggiamenti non collaborativi del contribuente nei confronti del Fisco, consistendo la stessa in una violazione diretta dello schema legale tipico. Proprio una simile linearità, peraltro, fa in modo che non residuino dubbi circa l'illegittimità delle condotte con cui il contribuente viola gli obblighi tributari formali e sostanziali a suo carico.

Ben più complesso, invece, è il problema che si ricollega ai comportamenti elusivi, il cui elevato livello di sofisticazione preclude in radice il raggiungimento della medesima incontrovertibile conclusione.

²⁹⁰ v. G. TREMONTI – G. VITALETTI, *Le cento tasse degli italiani*, cit., 34 ss.

d) *L'elusione tributaria*

Il concetto di elusione, già a prima vista, si presenta assai più complesso di quello dell'evasione tributaria. A differenza di quest'ultimo, infatti, esso non risulta dotato di quella medesima coerenza ed omogeneità che consente, invece, alla categoria dell'evasione di ricomprendere al suo interno tutta una serie di condotte ben individuabili. Il concetto di elusione, al contrario, offre cittadinanza a comportamenti molto eterogenei tra loro e rispetto ai quali si fatica parecchio a rinvenire un minimo comune denominatore.

Un modo per certi versi efficace di avvicinarsi alla questione definitoria parrebbe essere quello proposto, diversi anni orsono, da un autorevole autore inglese, che all'interno di un suo saggio²⁹¹ aveva accostato la figura dell'elusione ad un celebre personaggio di Lewis Carroll: il gatto del *Cheshire* di *Alice in Wonderland*. Le intenzioni dello scrivente erano chiare: l'analogia intendeva sottolineare l'attitudine delle condotte elusive ad assumere la medesima evanescenza del beffardo carattere letterario, essendo le stesse in grado di mostrare al Fisco/Alice soltanto quanto ritenuto necessario e riuscendo, al contrario, a celare tutta la loro parte più problematica.

Sebbene fortemente suggestivo ed utile ad introdurre il problema definitorio, il paragone in questione si rivelava però fuorviante: esso non riusciva, infatti, a restituire quella che appare la natura più propria delle condotte elusive. Ad un'analisi più approfondita, risulta difatti evidente che tali condotte non si sottraggono né tantomeno scompaiono agli occhi del Fisco, ma si lasciano invece osservare, a differenza del personaggio di Carroll, in tutta la loro evidenza empirica. Le condotte elusive, in altre parole, non danno vita ad un problema di conoscenza fenomenica, ma determinano piuttosto una difficoltà di valutazione del risultato concretamente ottenuto²⁹².

Un simile aspetto si rivela centrale per una piena comprensione della figura. Se da una parte, infatti, risulta vero che quella dell'elusione costituisce una sorta di categoria

²⁹¹ J. WHEELER, *Wiping the Grin off the Cheshire Cat's Face: Tax Avoidance Scheme Unanimously Crushed*, in *Europ. tax.*, 1984, 134 ss.

²⁹² S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, cit., 141.

logica²⁹³, all'interno della quale trovano cittadinanza condotte assai diverse tra loro, dall'altra appare parimenti vero che le condotte ad essa riconducibili finiscono per essere accomunate da un medesimo, importante elemento: quello della direzione finalistica, che muove per tutte nel senso di "ritorcere la forma di una regola contro la sua finalità sostanziale"²⁹⁴.

Nel caso dell'elusione fiscale, tale regola risulta naturalmente una disposizione di natura tributaria, così che la figura in questione ricorre ogniqualvolta, "attraverso un procedimento intenzionale, fin dal principio venga posto in essere un patto che non integri i presupposti per l'imposizione oppure attenui la grossezza dell'imposta dovuta"²⁹⁵. Un simile aspetto contribuisce a rendere le condotte elusive per certi versi analoghe a quelle di rimozione del presupposto, dal momento che anch'esse impediscono "il sorgere della pretesa tributaria evitando la fattispecie legale²⁹⁶". A differenza di queste ultime, però, le condotte elusive non lasciano che il contribuente rimanga inerte, ad evitare il perfezionamento della fattispecie, ma lo spingono invece a realizzare – mediante l'utilizzo di strumenti diversi da quelli tipizzati dal legislatore (o tramite combinazioni atipiche di strumenti tipici) - risultati economicamente fungibili e giuridicamente analoghi a quelli che la norma elusa intendeva assoggettare ad imposizione²⁹⁷. Ed è proprio questo genere di risultati che, diversamente da quelli tipici, consente al contribuente di ricadere nelle smagliature della casistica legislativa, evitando di incorrere nella tassazione (c.d. elusione delle norme di imposizione²⁹⁸), o di rientrare nelle maglie di norme agevolative, permettendogli di ottenere un trattamento fiscale più vantaggioso (c.d. elusione delle norme di agevolazione o di detassazione²⁹⁹).

Allo stesso tempo, però appare evidente che, per effettuare una selezione così precisa di strumenti ed istituti giuridici, al contribuente sia richiesto di avere una profonda conoscenza dell'ordinamento fiscale³⁰⁰, dal momento che, in assenza di essa, non gli

²⁹³ S. CIPOLLINA, *L'elusione fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, 137; secondo la quale, essa è "una formula logica che si limita a descrivere il fenomeno nel complesso, come una sorta di quadro significativo".

²⁹⁴ A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996, 22.

²⁹⁵ E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, cit., 27.

²⁹⁶ A. HENSEL, *Diritto tributario*, cit., 148.

²⁹⁷ A. LOVISOLO, voce "*Evasione ed elusione tributaria*", cit., 2.

²⁹⁸ *Ibidem*.

²⁹⁹ *Ibidem*.

³⁰⁰ C. ARENA, *Elusione d'imposta e perequazione tributaria*, cit., 457.

sarebbe altrimenti possibile realizzare atti del tutto leciti dal punto di vista formale, ma viziati nel risultato, per quanto riguarda il loro contrasto con la finalità delle normative eluse. Ed è proprio la loro formale legittimità a fare in modo che le condotte elusive non vengano mai rese occulte agli occhi dell'Amministrazione finanziaria, non necessitando dell'omissione di adempimenti formali o sostanziali prescritti dalla legge, ma avendo al contrario bisogno che tali adempimenti avvengano, per stabilizzare e dar corso agli effetti che il contribuente aveva auspicato al momento di realizzarle.

Questo aspetto, peraltro, concorre a differenziare le condotte elusive da quelle evasive, atteso che – come già visto – queste ultime dipendono essenzialmente da espedienti relativi agli aspetti informativi della relazione Fisco-contribuente.

Gli aspetti sinora considerati appaiono, a questo punto, sufficienti per provare a tracciare una prima definizione del concetto di elusione fiscale. Risulta, infatti, evidente che, alla luce di quanto detto, le condotte elusive risultino effettivamente individuate dalla necessaria compresenza di tre diversi elementi: il primo di natura oggettiva, il secondo relativo al coefficiente psicologico del contribuente ed il terzo attinente al risultato che egli ottiene per effetto della combinazione dei primi due elementi.

Dal punto di vista oggettivo, gli indici che rivelano il carattere elusivo di una condotta sono la sua anormalità e la sua surrogabilità, per quel che riguarda gli effetti, con il procedimento tipizzato dal legislatore. Il carattere dell'anormalità si apprezza guardando “alla prassi comunemente seguita nelle medesime circostanze dall'uomo d'affari medio”³⁰¹, mentre quello della fungibilità risulta dal confronto dei risultati ottenuti con quelli cristallizzati come presupposto d'imposta da una norma fiscale. Dal momento, però, che il principio di autonomia contrattuale sancito dall'art. 1322 c.c. attribuisce al contribuente la libertà di adoperare gli strumenti negoziali ritenuti più opportuni, queste due caratteristiche assumono effettiva rilevanza solo ove accompagnate da un ulteriore elemento - quello soggettivo - rappresentato dall'intenzione esclusiva di ottenere un risparmio d'imposta. Elemento, questo, che non deve essere inteso come semplice coscienza in capo all'agente di realizzare un atto contrastante con lo spirito di una legge o come rappresentazione psichica della

³⁰¹ U. MORELLO, *Frode alla legge*, Milano, 1969, 305.

possibilità di raggiungere un determinato scopo, bensì come finalità che pervade l'intero procedimento realizzato e che deve esser desunta sulla base di indizi concreti³⁰². Declinato in tali termini, l'intento esclusivo di ottenere un risparmio d'imposta deve allora consistere nell'assenza di un interesse diverso da quello di aggirare una norma fiscale ritenuta sfavorevole e, dunque, nell'impossibilità di ravvisare nell'operazione realizzata lo scopo di perseguire un qualsiasi altro risultato economico diverso dallo sgravio d'imposta.

Naturalmente, per aversi una condotta elusiva, è poi necessario che il risparmio fiscale trovi effettiva concretizzazione, andando così ad integrare il terzo degli elementi richiesti. E', cioè, necessario che dal presunto procedimento elusivo scaturisca l'ottenimento di un risparmio d'imposta non previsto né consentito dal legislatore, neppure in maniera implicita³⁰³ ed il cui conseguimento rappresenta, a ben vedere, lo scarto esistente tra la figura dell'elusione fiscale e quella del lecito risparmio d'imposta.

Da una simile conclusione, potrebbe però sembrare che il tentativo di segnare una linea di demarcazione netta tra elusione e lecito risparmio d'imposta non si riveli poi particolarmente complesso, potendo contare su parametri certi e ben definiti. Non è così. La corretta definizione di questi due concetti impegna da diversi decenni i migliori studiosi del diritto tributario, con risultati che vedono gli stessi concetti talvolta occupare i medesimi spazi ed altre volte disporsi in aree ideali ben differenti. Premesso, pertanto, che la pretesa di fornire le loro esatte coordinate sarebbe del tutto illusoria - dal momento che la loro stabilizzazione è in costante divenire - si può tuttavia tentare, in via di prima approssimazione, di chiarire quali siano le analogie e le antinomie che accomunano e differenziano le due figure in questione.

Un primo, importante, elemento è che entrambe le tipologie di condotte vengono poste in essere alla luce del sole, senza la palese violazione di alcuna disposizione di legge. A differenziarle, però, interviene il fatto che, mentre nei procedimenti elusivi l'utilizzo degli strumenti leciti (ma comunque inusuali) risulta finalizzato all'ottenimento di un vantaggio tributario contrastante con la *ratio* del sistema, nelle ipotesi di lecito risparmio d'imposta il vantaggio fiscale trova invece motivazione e

³⁰² S. CIPOLLINA, *L'elusione fiscale*, cit., 1988, 128.

³⁰³ A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, 120.

riconoscimento proprio nella legge fiscale, costituendo esso espressione dell'autonomia contrattuale sancita dall'art. 1322 c.c.³⁰⁴. L'elusione, quindi, finisce per dare vita ad una vera e propria discrasia tra le forme legali utilizzate e la sostanza economica ottenuta³⁰⁵, dal momento che le prime appaiono conformi a quanto espressamente statuito dalle norme fiscali, mentre la seconda risulta in contrasto con i principi desumibili dalle stesse o – più in generale – dal complesso dell'ordinamento tributario. Ed è proprio tale discrasia a rendere tali condotte pericolose e, dunque, da contrastare dal punto di vista legislativo (a differenza, invece, del risparmio d'imposta, che rimane consentito ed, anzi, talvolta addirittura incoraggiato dal legislatore).

Bisogna tuttavia intendersi: il concetto che le condotte elusive siano da avversare sul versante legislativo non è stato da sempre pacifico nell'ambito del settore fiscale, né tantomeno risulta vero che la lotta all'elusione fiscale abbia da sempre occupato le prime pagine delle agende legislative. Il fenomeno, al contrario, è rimasto per lungo tempo lontano dalle aule parlamentari e dai riflettori dell'opinione pubblica, costituendo patrimonio esclusivo dei pochi studiosi che avevano deciso di interessarsene. E' solo in tempi relativamente recenti che, maturata la coscienza dei suoi effetti dannosi per le entrate pubbliche, il fenomeno è prepotentemente assorto agli onori della considerazione generale.

3. La Scuola Pavese e l'interpretazione funzionale. La nascita del concetto di elusione

L'elusione d'imposta è divenuto un fenomeno conosciuto in Paesi come l'Inghilterra, la Francia e la Germania già a partire dalla seconda metà del XIX secolo, per effetto del rapido processo di industrializzazione che ha interessato le economie di tali Paesi.

In Italia, invece, tale fenomeno ha fatto la sua comparsa soltanto all'inizio del Novecento, con una casistica che risultava essenzialmente riferibile ai prelievi sulla circolazione della ricchezza. Le prime norme emanate per contrastare il fenomeno elusivo, infatti, risalgono al 1923, con i decreti³⁰⁶ istitutivi dell'imposta di registro e dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni. I primi studi sistematici sulla materia, invece, possono essere individuati nei contributi elaborati dalla Scuola Pavese di finanza pubblica³⁰⁷.

³⁰⁴ A. GARCEA, *Il legittimo risparmio di imposta. Profili teorici e casi materiali*, Padova, 2000, 12 ss.

³⁰⁵ F. GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, 1762.

³⁰⁶ RR. DD., 30 Dicembre 1923, n. 3269 e n. 3270.

³⁰⁷ P. M. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, 27.

La Scuola Pavese, nello specifico, è stata responsabile dell'elaborazione della c.d. teoria dell'interpretazione funzionale, la quale ha costituito per lunghissimi anni l'unico vero e serio tentativo di contrastare l'elusione fiscale e rappresenta, tuttora³⁰⁸, una delle più efficaci forme di reazione approntabili da un ordinamento giuridico per arginare le condotte elusive (e ciò rimane vero nonostante, negli anni, le siano state rivolte assai numerose critiche, riferite soprattutto ai problemi di compatibilità che essa genererebbe rispetto al principio di certezza del diritto³⁰⁹).

Le posizioni della Scuola Pavese muovevano essenzialmente dalla considerazione di come il dovere d'imposta non avrebbe dovuto intendersi come limitazione dei diritti del cittadino, bensì come un loro antecedente logico, necessario alla fruizione degli stessi. Muovendo da tale premessa, la Scuola Pavese arrivava così a negare la natura di eccezionalità delle norme fiscali, ritenendo che invece le stesse fossero da reputare ordinarie e, dunque, suscettibili di interpretazione estensiva, così da poterle piegare al raggiungimento di una maggiore equità nella distribuzione dei carichi tributari³¹⁰.

Secondo il Griziotti – padre fondatore della Scuola – il tributo non rivestirebbe cioè il carattere di prestazione odiosa, imposta dall'ordinamento al contribuente, ma costituirebbe, invece, un elemento essenziale per l'affermarsi dello Stato di diritto: sarebbe, perciò, null'altro che la quota individuale – da calcolare secondo criteri di giustizia – con cui si concorre all'attuazione delle condizioni per il vivere sociale³¹¹.

Ma se la norma fiscale non riveste carattere di afflittività né tantomeno assume natura di norma eccezionale, allora non vi è allora alcuna ragione – sostiene il Griziotti - per ritenerla suscettibile di interpretazione meramente restrittiva³¹² o, peggio ancora, strettamente letterale³¹³. Messo di fronte ad una norma tributaria che risulti lacunosa, l'interprete può, al

³⁰⁸ Stando, almeno, alla posizione espressa da G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria*, cit.

³⁰⁹ A. UCKMAR, *Interpretazione funzionale delle norme tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1949, 184 ss.

³¹⁰ In tale aspetto, la Scuola Pavese si rivela evidentemente debitrice della dottrina tedesca e, segnatamente, degli studi di E. BECHER, *Zur Auslegung der Steuergesetze*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1924, 166 ss.

³¹¹ v. B. GRIZIOTTI, *Lezioni di scienza delle finanze e di diritto finanziario*, Pavia, 1925, 337 ss.; ID., *Politica diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929, 194 ss.; ID., *Il problema politico e giuridico dell'interpretazione nel diritto romano e nel diritto moderno con particolare riguardo al diritto finanziario – L'applicazione analogica nei casi delle norme d'eccezione e la interpretazione correttiva*, in *Per il XIV Centenario della Codificazione di Giustiniano*, Pavia, 1934, 701 ss.

³¹² F. DEGNI, *L'interpretazione della legge*, Napoli, 1909, 93; e O. RANELLETTI, *Natura giuridica dell'imposta*, in *Il Municipio ital.*, 1898, 256; come citati da G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria*, cit., 8.

³¹³ Il più noto esponente della teoria dell'interpretazione dichiarativa, o letterale stretta, fu il giurista milanese Emilio Caldara, autore di E. CALDARA, *L'interpretazione delle leggi*, Milano, 1908, 166 ss; il quale ebbe a sostenere che il diritto fiscale, a causa della sua peculiare conformazione e natura, necessitasse inevitabilmente di regole speciali di

contrario, decidere di attribuirle il significato che appaia maggiormente conforme al suo scopo, “osservando il canone fondamentale della uguaglianza nell’assetto dei tributi”³¹⁴. Ciò significa, in altre parole, che egli può fare ricorso all’interpretazione analogica, utilizzando tanto i criteri giuridici desunti da leggi d’imposta simili (c.d. *analogia legis*), quanto “i principi generali del diritto finanziario e soprattutto il principio superiore dell’uguaglianza e altri criteri ricavati dallo Statuto [Albertino]”³¹⁵ (c.d. *analogia iuris*).

Nelle idee del Griziotti, peraltro, una simile proposta ermeneutica non risulterebbe valida soltanto per le norme fiscali d’imposizione, ma potrebbe anche essere estesa a quelle di agevolazione³¹⁶ (che non risulterebbero, quindi - nemmeno queste - norme speciali), escludendo, dunque, le sole norme a fattispecie esclusiva, ovverosia quelle che “per espressa dichiarazione del legislatore devono essere riservate ai casi ed ai tempi in esse espressi”³¹⁷.

Le idee del Griziotti riuscirono a far presa su numerosi studiosi del tempo. Gli insegnamenti del Maestro Pavese, infatti, furono portate avanti non solo dai suoi principali allievi, Vanoni³¹⁸ e Jarach³¹⁹, ma anche da altri insigni giuristi dell’epoca, trovando conferma nel pensiero di autori del calibro di Giannini³²⁰ e D’Amelio³²¹.

Il primo, in particolare, ribadiva con forza l’estensibilità analogica delle norme tributarie, rilevando cioè che, per escluderla, “occorrerebbe dimostrare che esse sono in tutti i casi norme a fattispecie esclusiva: il che è, *prima facie*, cosa assurda”³²². Giannini, peraltro, non mancava di argomentare come l’interpretazione analogica risultasse effettivamente funzionale ad una “migliore attuazione del principio dell’eguaglianza tributaria dell’art. 25 Statuto

interpretazione, non potendo essere interpretato nè in maniera restrittiva, né tantomeno in maniera estensiva, ma solo ed esclusivamente letterale.

³¹⁴ B. GRIZIOTTI, *Politica diritto e scienza delle finanze*, cit. 202.

³¹⁵ B. GRIZIOTTI, voce “*Diritto Finanziario*”, in *Nuovo dig. it*, Torino, XVI, 1065.

³¹⁶ B. GRIZIOTTI, *Applicazione analogica dei provvedimenti favorevoli in materia di tasse sui contratti per costruzione di scuole professionali dei Consigli provinciali delle Corporazioni*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, 185 ss.

³¹⁷ B. GRIZIOTTI, *Il problema politico e giuridico dell’interpretazione*, cit., 724.

³¹⁸ E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, ora in *Opere giuridiche*, Milano, 1961, 290 ss., il quale ebbe a sostenere come l’analogia “soddisfa in pari grado alle varie esigenze dell’interpretazione della legge tributaria, in quanto non conduce ad esorbitare dai limiti del diritto posto dagli organi competenti, mentre consente di avvicinare la realizzazione del canone dell’esigenza tributaria”.

³¹⁹ D. JARACH, *Principi per l’applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1936, 64, il quale andò, invece, ad affermare che il principio di uguaglianza giuridica “costituisce il punto centrale delle garanzie costituzionali nel campo del diritto tributario e l’espressione giuridica della giustizia tributaria”.

³²⁰ M. S. GIANNINI, *L’interpretazione e l’integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 95 ss.

³²¹ M. D’AMELIO, *L’autonomia dei diritti – in particolare del diritto finanziario – nell’unità del diritto*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1941, 1 ss.

³²² M. S. GIANNINI, *L’interpretazione e l’integrazione delle leggi tributarie*, cit., 125.

[Albertino]. S'intende che deve abbandonarsi, per comprendere quanto si è detto, la vieta idea che l'analogia sia creazione di norme *ex nihilo*; essa non crea nulla, in quanto è semplice sviluppo normativo di principi i quali, in quanto esistono in un dato ordinamento, necessariamente hanno già di per loro stessi un valore normativo. Se quindi le norme impositrici o quelle sulle esenzioni si poggiano su dati principi (il che non avviene quando esse sono a fattispecie esclusiva), sarebbe sommamente iniquo impedire l'applicazione di questi principi a casi che normativamente potrebbero rientrare nel loro ambito, in virtù di un rispetto formale di leggi necessariamente difettose, come sono in ispecie quelle tributarie³²³.

I seguaci della Scuola Pavese, dunque, rifiutavano l'idea di vedersi costretti ad un'interpretazione esclusivamente formale delle norme tributarie, proponendone invece una lettura coordinata alla *ratio* da cui originavano ed alla natura dei fenomeni che esse disciplinavano, così da poterle adoperare per fronteggiare le eventuali lacune dell'ordinamento tributario.

Una simile opzione presentava l'indubbio vantaggio di risultare molto efficace in chiave antielusiva (come testimoniato da quegli ordinamenti che utilizzano lo strumento interpretativo come principale mezzo di contrasto ai fenomeni di elusione fiscale³²⁴, consentendo l'applicazione delle leggi tributarie in base al loro contenuto economico-sostanziale³²⁵), ma si esponeva, al contempo, ad una serie di critiche, difficilmente superabili, che finivano per inficiarla e renderla, "pur se dettata dall'aspirazione generosa, quanto fertile di pericolose illusioni, di realizzare in ogni caso l'ideale - necessariamente soggettivo - della più perfetta giustizia, assolutamente inaccoglibile"³²⁶.

Tali critiche andavano a sottolineare l'eccessivo spazio di discrezionalità che la teoria funzionale conferiva all'interprete e l'eccessiva compressione del principio della riserva di

³²³ *Ivi*, 180.

³²⁴ B. GRIZIOTTI, *Pragmatismo e giurisprudenza fiscale*, in AA. VV., *Il pensiero americano contemporaneo*, a cura di F. ROSSI LANDI, Milano, 1958, 171.

³²⁵ Operano in maniera analoga alla teoria dell'interpretazione funzionale tanto la *economic substance doctrine*, quanto il principio del *business purpose*, entrambi elaborati dalla giurisprudenza nordamericana degli anni Trenta per fronteggiare le condotte elusive dei contribuenti (*leading case*, U.S. Supreme Court *Gregg v. Helvering*, in U.S. Supreme Court Reporter, 293, 1935, 465). Simili orientamenti richiedono che, per escludere la configurabilità di una condotta elusiva ed evitare così il disconoscimento dei risparmi d'imposta ottenuti, il contribuente debba dimostrare non solo la ricorrenza di una motivazione economica reale e sostanziale (*economic substance*), ma anche di aver agito in vista di una finalità diversa da quella del mero risparmio d'imposta (*business purpose*).

³²⁶ A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 156.

legge che si produceva per il suo effetto, risolvendosi nella concreta attribuzione ad altri soggetti di una funzione che l'ordinamento aveva invece riservato al solo legislatore fiscale.

Per questi motivi, anche se la teoria avrebbe probabilmente consentito di confinare l'elusione “in un ambito a tal punto ristretto da farla apparire, non più come una patologia lacerante, bensì come una fenomenologia episodica, affatto tollerabile nell'economia dei singoli tributi e grave non più di quanto lo siano le altre disfunzioni marginali del sistema³²⁷”, essa finì messa da parte dalla dottrina. Gran parte degli autori, infatti, preferì propendere per un atteggiamento prudente, contribuendo a fare in modo che, con il passare degli anni, le disposizioni fiscali assumessero l'attuale conformazione di norme a fattispecie esclusiva (agli antipodi, cioè, della connotazione che era stata immaginata dal Griziotti).

La giurisprudenza, dal canto suo, dopo aver inizialmente avallato l'orientamento della Scuola Pavese con due sentenze del 1940³²⁸, nelle quali veniva dato ampio risalto al tema della sostanza economica, decise anch'essa di fare affidamento sul più tradizionale orientamento volto ad affermare l'interpretazione restrittiva delle norme fiscali, rendendo quello che era parso un “momento di svolta epocale”³²⁹ null'altro che un arresto episodico e privo di seguito alcuno³³⁰.

Uscita, però, (per i motivi suesposti) dalla porta dell'ordinamento nazionale, la teoria dell'interpretazione funzionale ha finito per farvi comunque rientro dalla finestra: i risultati cui è pervenuta, negli ultimi anni, la giurisprudenza, con la creazione della figura dell'abuso del diritto tributario, infatti, non appaiono per nulla dissimili da quelli che, quasi un secolo fa, andava perseguendo la Scuola Pavese del Griziotti.

Non è del resto un caso se, in maniera analoga alla teoria funzionale, anche l'estensione del concetto di abuso al settore tributario si è trovato oggetto della reazione allarmata di molti autori, preoccupati dall'utilizzo avventato di una “nebulosa e composita realtà giuridica [...] nella quale coabitano, in inaccettabile commistione e quasi simbiosi, istituti radicalmente

³²⁷ P. M. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, cit., 119.

³²⁸ Trattasi di due sentenze della Cass. civ., 19 luglio 1940, entrambe senza numero, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 27 ss., con nota di B. GRIZIOTTI, *Il teorema della prevalente natura economica degli atti oggetto di imposte di registro (a proposito degli artt. 8, 9 e 65 dell'imposta di registro)*.

³²⁹ *Ibidem*.

³³⁰ G. ZOPPINI, *Prospettiva critica della giurisprudenza “antielusiva” della Corte di Cassazione (1969-1999)*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 919 ss; il quale ritiene che, quanto statuito nelle sentenze della Cass., I sez. civ., 8 luglio 1966, n. 1793 e 9 marzo 1968, n. 780, e, soprattutto, dalle due sentenze del 1969 n. 1472 e 1530, deve essere considerato un vero e proprio ritorno all'orientamento del 1940.

diversi”³³¹. Alcuni di questi autori si sono persino spinti a sostenere che, l'utilizzo di un tale istituto da parte della giurisprudenza tributaria, costituirebbe null'altro che l'ennesima riprova della “pandemia da abuso del diritto”³³² che va oramai da molti anni affliggendo le corti nazionali, colpevoli di preferire il ricorso ad un agevole sotterfugio, anziché cimentarsi con la più impervia strada dell'individuazione di solide motivazioni logiche.

Fondata o meno che sia una simile critica, appare comunque indubbio che l'utilizzo dello strumento antiabusivo nel settore tributario costituisca il punto di incontro tra l'evoluzione del concetto di abuso del diritto, principiata nell'ambito del diritto civile ed andata poi a interessare aree contigue, ed il tentativo congiunto di giurisprudenza e legislatore fiscale di arginare e contrastare le condotte elusive dei contribuenti.

Il primo dei due fenomeni è stato ampiamente descritto nel corso del precedente capitolo; appare, pertanto, il caso di passare ora ad approfondire l'evoluzione normativa e giurisprudenziale nella lotta all'elusione fiscale.

4. L'evoluzione normativa della lotta all'elusione fiscale

L'analisi dell'evoluzione normativa non può che principiare dalla constatazione di come, per lunghissimi anni, il problema dell'elusione fiscale sia stato colpevolmente ignorato o, in ogni caso, scarsamente considerato dal legislatore italiano. Le ragioni di una simile noncuranza appaiono sostanzialmente dovute ad una serie di circostanze che hanno operato congiuntamente: l'opinione pubblica, solitamente molto attenta alle vicende tributarie, ha per molto tempo restituito un'immagine deformata e fuorviante del fenomeno elusivo, contribuendo ad alimentare sentimenti di emulazione più che di condanna; la dottrina, abbandonata la teoria dell'interpretazione funzionale della Scuola Pavese, ha lasciato la trattazione dell'argomento fuori dalle maggiori opere istituzionali³³³; ed il legislatore non si è trovato da subito in grado di percepire il potenziale lesivo delle condotte elusive, rubricando il fenomeno (le poche volte che si è trovato a doverlo affrontare) con espressioni ingannevoli, quale ad esempio quella di “evasione legale”³³⁴.

³³¹ G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto “abuso del diritto”*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 351.

³³² V. FICARI, *Il pandemico principio dell'abuso del diritto raggiunge anche l'Ici*, in *Boll. trib.*, 2010, 574.

³³³ v. A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968; e G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976.

³³⁴ C. COSCIANI, *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964, 145.

La situazione è, tuttavia, mutata radicalmente nel corso degli anni '80: numerose inchieste giornalistiche³³⁵ hanno iniziato a fare emergere la reale portata³³⁶ del fenomeno, la dottrina si è così interessata del fenomeno, pubblicando saggi³³⁷, voci enciclopediche³³⁸ e monografie³³⁹ e, da ultimo, il legislatore si è visto costretto a considerare più seriamente un problema che fino ad allora era stato vagliato in maniera certamente superficiale.

4.1. Le proposte ed i disegni di legge dagli anni '60 agli anni '90

Fino alla fine degli anni '80, infatti, l'intervento del legislatore in materia elusiva si era limitato soltanto al vaglio di alcune proposte legislative, mediante le quali si era tentato di introdurre una clausola generale antielusiva. Nessuna di queste, tuttavia, era poi stata trasposta in uno specifico provvedimento di legge.

La prima di tali proposte risale già agli anni '60, quando, nell'ambito dei lavori preparatori per la riforma tributaria del 1971-1973³⁴⁰, era stata prospettata l'idea di una norma di carattere generale che consentisse "la ricerca del motivo determinante di un dato negozio, allorché questo consegue il mutamento di una particolare situazione giuridica, realizzando la totale o parziale inapplicabilità di una determinata norma tributaria³⁴¹". La proposta, però, ritenuto che "affrontare il problema dell'evasione legale attraverso un'enunciazione di principio, di interpretazione né facile né sempre equa, è praticamente impossibile"³⁴², era stata quasi immediatamente accantonata, poiché ritenuta troppo complicata da attuare. A tale motivazione, si erano poi aggiunte le ragioni di quanti vedevano nell'autonomia negoziale dei

³³⁵ Per una loro precisa ed interessante panoramica, v. le esaustive note di P. M. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, cit., 29 ss., note 98-102.

³³⁶ Di grande impatto fu il dato secondo cui la consistenza del risparmio d'imposta realizzato dalle grandi aziende con le c.d. operazioni di fusione di comodo sarebbe stata di circa 4 mila miliardi di lire e, dunque, ben maggiore dell'aumento di gettito che il governo s'era imposto di raggiungere con la manovra fiscale varata mediante i decreti del 28 agosto 1987; Sul punto, v. P. M. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, cit., 29, nota 102.

³³⁷ v. A. LOVISOLO, *Elusione ed evasione fiscale nei rapporti internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, 1198; F. GALLO, *Brevi spunti in tema di evasione fiscale e frode alla legge*, in *Rass. trib.*, 1989, 11; G. TREMONTI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria*, cit.; e P. PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria*, cit.

³³⁸ v. A. LOVISOLO, voce *Evasione ed elusione tributaria*, cit.; V. VISCO, voce *Evasione fiscale*, cit.; e S. CIPOLLINA, voce *Elusione fiscale*, in *Digesto Commerciale*, Torino, 1990

³³⁹ v. P. M. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, cit.; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, cit.; P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995; A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, cit.

³⁴⁰ La Commissione di studio per la riforma tributaria venne costituita dal Ministro delle Finanze, On. Trabucchi, nel settembre del 1962, presieduta dallo stesso ministro e coordinata dal vicepresidente prof. Cesare Cosciani, che si occupò poi di raccogliere gli studi nel volume C. COSCIANI, *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, cit., 146.

³⁴¹ *Ivi*, 145.

³⁴² *Ibidem*.

contribuenti (considerata “una conquista dei moderni ordinamenti”³⁴³ e limitabile solo per problemi di “illiceità della causa”³⁴⁴) un interesse senz’altro preminente rispetto a quello del gettito fiscale; né, d’altra parte, il fenomeno dell’elusione fiscale aveva ancora raggiunto dimensioni talmente preoccupanti da poter sovvertire la gerarchia valoriale, atteso che l’economia nazionale si presentava ancora poco sviluppata e strutturalmente inadeguata a competere con le grandi imprese straniere³⁴⁵.

La Commissione aveva così deciso di optare per una soluzione *ad hoc*, ritenendo più ragionevole fronteggiare l’elusione mediante l’inserimento di presunzioni legali riferibili ai singoli tributi³⁴⁶ che non attraverso l’adozione d’una clausola generale. Le presunzioni erano state, quindi, tipizzate tenendo a mente le condotte dall’elusività ormai comprovata³⁴⁷, alla realizzazione delle quali veniva automaticamente ricollegata la neutralizzazione del risparmio d’imposta ottenuto dal contribuente. Delineate in maniera analitica, esse risultavano pertanto applicabili al solo caso specificamente disciplinato dal legislatore, risultando ovviamente poco adeguate a prevenire le nuove tipologie di operazioni mediante le quali i contribuenti riuscivano comunque ad arrecare un danno all’erario. D’altro canto, però, il loro automatismo e la semplicità di applicazione si erano rivelati di fondamentale importanza per un legislatore preoccupato di ridurre al minimo la discrezionalità degli uffici amministrativi e di non conferire al Fisco particolari poteri accertativi, diventando così determinanti nella scelta in loro favore.

Il problema dell’introduzione di una clausola generale antielusiva si era, tuttavia, nuovamente riproposto verso la fine degli anni ’70, con la presentazione del c.d. disegno di legge Reviglio³⁴⁸. Il d.d.l., emanato con l’intenzione di riformare la materia dei reati fiscali, aveva inserito l’ipotesi delle società di comodo tra le fattispecie di evasione fiscale sanzionate penalmente, rendendo così perseguibile la condotta di “chi occulta il possesso dei redditi facendoli risultare di altrui spettanza, mediante interposizioni fittizie o facendo risultare i

³⁴³ *Ivi*, 147.

³⁴⁴ *Ivi*, 149.

³⁴⁵ P. M. TABELLINI, *L’elusione fiscale*, cit., 43 s.

³⁴⁶ Per approfondimenti, v. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, cit.,

³⁴⁷ Secondo il Giudice delle Leggi, la legittimità delle disposizioni presuntive dipendeva proprio dal fatto che, “secondo la regola dell’*id quod plerumque accidit*, la situazione od il procedimento [neutralizzato] venga utilizzato con frequenza e costituisca un pericolo per la corretta percezione del tributo”. v. Corte Cost., 25 febbraio 1999, n. 41, in *Fam. dir.*, 1999, 213 ss.

³⁴⁸ Presentato con atto parlamentare n. 1507 del 1980 dall’allora Ministro delle Finanze Reviglio, il d.d.l. era teso a riformare i reati relativi all’imposizione diretta ed all’imposta sul valore aggiunto.

cespiti produttivi come appartenenti a società costituite o utilizzate esclusivamente a tal fine”. Sebbene inquadrata come condotta evasiva, risultava tuttavia evidente che la fattispecie disciplinata fosse più affine al concetto di elusione fiscale che non a quello di evasione, come del resto testimoniato dalle critiche della dottrina³⁴⁹, che, contestandone l’incertezza e la difficoltà applicativa, aveva fatto in modo che la norma venisse affossata in sede di discussione parlamentare.

Analoghe ragioni legate alla certezza del diritto avevano, peraltro, fatto in modo che anche un emendamento del Senatore Visentini, con il quale si era tentato di introdurre una norma di chiusura volta a perseguire “ogni altro fatto diretto fraudolentemente a sottrarre imponibile al fisco”³⁵⁰, venisse respinto in fase di conversione del decreto legge³⁵¹.

Come accennato sopra, la situazione era tuttavia destinata a mutare in breve tempo: con l’avvento degli anni ’80, il legislatore si era trovato a dover contrastare il dilagante fenomeno delle fusioni di comodo³⁵², sollecitato in tal senso dalle richieste di un’opinione pubblica che aveva improvvisamente preso coscienza del potenziale nocivo delle stesse. Urgeva, pertanto, ideare delle misure in grado di riuscire ad arginare il fenomeno elusivo³⁵³.

Era stata, a tal fine, avanzata una proposta di legge³⁵⁴ volta ad introdurre l’art. 41-*bis* nel D.P.R. n. 600/73, per “consentire agli uffici delle imposte, in base ad autorizzazione motivata del competente Ispettorato, di considerare irrilevanti, agli effetti della determinazione del reddito complessivo, gli atti che hanno la loro causa esclusiva o principale nella riduzione dell’onere tributario”.

La proposta aveva finito, però, con l’essere anch’essa affossata dal peso delle critiche piovutele addosso. Erano state, difatti, contestate la sua insensibilità rispetto al problema delle dimensioni ottimali d’impresa, la sua incongruenza di fondo (in conseguenza dell’applicabilità al solo settore delle imposte dirette), ma soprattutto la sua estrema rischiosità (derivante dall’attribuzione agli Uffici del Fisco di poteri e margini di discrezionalità ritenuti troppo

³⁴⁹ v. I. MANZONI, *Le fattispecie criminose*, in *Evasione fiscale e repressione penale – Atti del convegno di Torino, 7-8 marzo 1981*, Padova, 1982, 107 ss.; e V. UCKMAR, *L’interposizione fittizia e le società di comodo quali ipotesi di reato fiscale*, in *Evasione fiscale e repressione*, cit., 157.

³⁵⁰ A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, cit., 160.

³⁵¹ Trattavasi del d.l. 10 luglio 1982 n. 429, convertito con modifiche nella l. n. 7 agosto 1982, n. 516.

³⁵² Le fusioni di comodo sono operazioni straordinarie mediante le quali società dotate di sole perdite fiscali vengono incorporate in altre interessate a dedurre le perdite pregresse.

³⁵³ M. TRINCO, *Analisi storico critica dei progetti di norma generale antielusione*, in *Il Fisco*, 1991, 3691.

³⁵⁴ Proposta di legge d’iniziativa dei deputati PIRO, FORMICA, RUFOLO, COLUCCI e BORGOGGIO, presentata il 4 febbraio 1986, con atto n. 3461 e pubblicata, unitamente alla relativa Relazione dell’On.le Piro, in *Dir. prat. trib.*, 1986, 843 ss.

elevati) e la violazione del principio di uguaglianza (determinando, la sua applicazione, una potenziale discriminazione di diverse condotte dall'identico contenuto economico, a seconda di quale che fosse l'esito della valutazione sulla congruità del risparmio fiscale conseguito dal contribuente).

Il progetto era stato dunque riunito al disegno di legge governativo³⁵⁵ sulla riforma della tassazione delle fusioni di società e successivamente abbandonato, senza riuscire a divenire definitivo.

Il legislatore non si era, tuttavia, dato per vinto. Un nuovo disegno di legge era stato difatti presentato dal Governo³⁵⁶ il 5 agosto 1988, con la chiara intenzione di riuscire a determinare, una volta per tutte, cosa dovesse intendersi per elusione fiscale. L'art. 31 del testo governativo conteneva cioè una norma, di carattere generale, che identificava la figura dell'elusione ogniqualvolta "le parti pongono in essere uno o più atti giuridici tra loro collegati al fine di rendere applicabile la disciplina tributaria più favorevole di quella che specifiche norme impositive prevedono per la tassazione dei medesimi risultati economici che si possono ottenere con atti giuridici diversi da quelli posti in essere".

La scelta di una norma generale in luogo di specifiche norme antielusive era stata, questa volta, giustificata, asserendo nella Relazione di accompagnamento che "un sistema episodico [...] costituirebbe un continuo stimolo alla ricerca di nuove forme di elusione di fronte alle quali l'Amministrazione finanziaria si troverebbe sistematicamente in ritardo e senza possibilità di contrastarne tempestivamente gli sviluppi futuri³⁵⁷".

Il secondo comma della medesima disposizione, però, aveva poi espressamente specificato che l'individuazione delle categorie di atti potenzialmente elusivi e delle condizioni di elusività fosse da rimettere comunque al Ministero delle Finanze, su parere conforme del Consiglio di Stato e che, solo nei casi da essi individuati, il terzo comma avrebbe poi consentito agli Uffici di applicare alle operazioni elusive il trattamento fiscale previsto dalle norme aggirate.

Una simile scelta era stata dettata dalla volontà di "garantire la massima uniformità e legittimità del comportamento degli uffici impositori, di ridurre al minimo il contenzioso in

³⁵⁵ Disegno di legge n. 3858-A, presentato dal Presidente del Consiglio CRAXI e dal Ministro delle Finanze VISENTINI, di concerto con il Ministro del Tesoro GORGIA ed avente a oggetto "la conversione in legge del d.l. 18 luglio 1986, n. 277, recante riporto delle perdite nelle fusioni di società".

³⁵⁶ Disegno di legge n. 1301, approvato dal Consiglio dei Ministri il 5 agosto 1988 e pubblicato, unitamente alla relativa Relazione, in *Boll. trib. inf.*, 1988, 2432.

³⁵⁷ Relazione al disegno di legge n. 1301 del 5 agosto 1988, cit., 2433.

materia e di tutelare l'esigenza di certezza del diritto, particolarmente sentita nel campo tributario. [...] Si è così adottato un sistema che, pur dando le massime garanzie ai contribuenti, consenta di apprestare tempestivamente un efficace strumento per contrastare i fenomeni elusivi di maggior rilievo che gli uffici impositori ed ispettivi dell'Amministrazione finanziaria rileveranno”³⁵⁸.

L'aspetto dell'individuazione ministeriale, però, aveva finito col trasformare una norma presentata come generale nell'ennesima disposizione di carattere specifico, che tradiva le intenzioni della riforma e ripresentava, ancora una volta, i consueti limiti della legislazione *ad hoc*. Le scelte di delegare all'esecutivo la realizzazione degli interventi antielusivi e di assegnare all'individuazione regolamentare efficacia retroattiva, ponevano inoltre non pochi dubbi di legittimità costituzionale³⁵⁹, facendo in modo che la norma venisse poi definitivamente stralciata nel corso dei lavori parlamentari.

L'idea di affidare alla tipizzazione amministrativa la determinazione delle condotte elusive, tuttavia, non era stata del tutto abbandonata con il definitivo naufragio del disegno di legge governativo. La medesima struttura, infatti, era stata poi riproposta nel successivo disegno di legge Colombo³⁶⁰, il quale, mantenendo l'identica nozione di elusione, aveva nuovamente tentato di rimettere all'esecutivo l'individuazione degli atti e dei negozi elusivi.

Questa volta, però, era stato espressamente specificato che sarebbero risultati inopponibili all'Amministrazione finanziaria soltanto gli atti “posti in essere al fine esclusivo di eludere l'applicazione di norme tributarie”, cercando in tal modo di far coincidere l'elusione con la totale assenza di scopi commerciali ed evitare che gli uffici del Fisco potessero procedere alla comparazione tra gli scopi fiscali ed extrafiscali perseguiti dal contribuente.

Anche stavolta, però, il disegno di legge non pareva destinato ad avere maggior fortuna: nel corso del suo *iter*³⁶¹ di approvazione, esso andò incontro al tentativo di dettagliare meglio la definizione di elusione fiscale³⁶² oltre che a quello di attribuire il potere regolamentare

³⁵⁸ *Ibidem*.

³⁵⁹ v. B. SANTAMARIA, *Elusione, evasione e reddito: in margine al convegno dell'Università di Cassino*, in *Il Fisco*, 1989, 1225 ss.; F.A. CERRETA, *Elusione e causa illecita del contratto*, cit., 513.

³⁶⁰ Disegno di legge presentato alla Camera dei Deputati dal Ministro delle Finanze, On.le COLOMBO, l'8 marzo 1989 e contenente la previsione di una delega al Governo per l'emanazione di norme dirette a combattere l'elusione tributaria.

³⁶¹ *L'iter parlamentare del disegno di legge per contrastare il fenomeno di elusione tributaria*, in *Il Fisco*, 1989, 6559 ss.

³⁶² Tale tentativo portò tuttavia ad un risultato che denotava una certa confusione d'idee, venendo inserite nelle tipologie di manifestazioni elusive anche l'occultamento e la dissimulazione, che appartengono invece al *genus* dell'evasione fiscale.

direttamente agli uffici del Fisco³⁶³, per essere infine lasciato decadere per la sopravvenuta fine della legislatura.

Sul finire degli anni '80, dunque, non esisteva ancora in Italia una norma capace di fronteggiare adeguatamente il problema dell'elusione. I numerosi progetti di legge succedutisi nel tempo avevano, però, mostrato con grande chiarezza come la definizione dei fenomeni elusivi risentisse parecchio dell'influenza del diritto civile, mutuando dallo stesso concetti e terminologia tipici del contratto in frode alla legge.

Nei testi delle tentate riforme, infatti, i negozi elusivi erano stati quasi sempre caratterizzati come inusuali o anomali rispetto a quanto disciplinato dalla fattispecie tipica, così da metterne in risalto il collegamento funzionale rappresentato dall'aggiramento delle norme tributarie. Risultava, pertanto, evidente la grande similitudine che intercorreva tra le norme prospettate ed il disposto dell'art. 1344 c.c., ai sensi del quale deve ritenersi illecita la causa di quei contratti che costituiscono il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa. Per effetto di ciò, pareva invero assodato che il sentiero battuto dal legislatore muovesse ormai nel senso di una trasposizione in ambito tributario della medesima funzione che l'art. 1344 c.c. già svolgeva in sede civile³⁶⁴.

La dottrina, dal canto suo, non si era ancora uniformata ad un orientamento comune e risultava invece spaccata riguardo all'opportunità di introdurre una norma antielusiva di carattere generale. Da una parte, vi era chi³⁶⁵ sosteneva l'inadeguatezza di un sistema fondato esclusivamente su presunzioni antielusive, dal momento che queste peccavano di eccessivo formalismo giuridico e non si rivelavano in grado di tutelare appieno l'interesse fiscale; dall'altra, chi³⁶⁶ riteneva, al contrario, che una norma di carattere generale si sarebbe mal conciliata con un ordinamento caratterizzato dall'ipertrofia normativa e dall'eterogeneità interpretativa, rilevando come una simile scelta avrebbe senz'altro avuto la controindicazione di erodere drasticamente l'ambito operativo del legittimo risparmio d'imposta.

³⁶³ Nell'ultima versione del disegno di legge, presentata il 5 ottobre 1989 dopo aver recepito gli emendamenti introdotti dal Ministro FORMICA, l'accertamento veniva effettivamente affidato alla discrezionalità degli Uffici impositori, previo parere favorevole dell'Avvocatura di Stato e con motivazione obbligatoria, a pena di nullità.

³⁶⁴ P. M. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, cit., 137.

³⁶⁵ F. GALLO, *Elusione senza rischio: il fisco indifeso di fronte a un fenomeno tutto italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, 257 ss.

³⁶⁶ Si tratta di V. UCKMAR che, commentando con una postilla l'articolo di F. GALLO della nota precedente, ebbe modo di sostenere come "per una clausola generale occorrono un assetto legislativo ordinato e soprattutto funzionari con alta preparazione e che non si facciano fuorviare dal facile arbitrio; altrimenti, fra l'altro, si accentuerebbero le sperequazioni giacché la caccia alle elusioni «fraudolente» sarebbe necessariamente limitata ad alcuni malcapitati!".

A risolvere la situazione di stallo intervenne, allora, la normativa comunitaria.

4.2. La direttiva n. 90/434/CEE e l'art. 10, comma 1, della l. n. 408/1990

L'ambito della regolamentazione fiscale ha da sempre rivestito un ruolo molto importante nel processo di integrazione comunitaria: la creazione di un mercato unico europeo, infatti, ha spesso dovuto fare i conti con le disposizioni di natura fiscale dei singoli Paesi, dal momento che queste, per loro stessa natura, risultavano idonee ad incidere tanto sulle dinamiche concorrenziali quanto, più in generale, su quelle economiche.

I singoli Stati membri, però, non hanno mai guardato con grande favore alla cessione di sovranità nei confronti del legislatore comunitario e, soprattutto per quanto riguarda l'imposizione fiscale, hanno preferito custodire gelosamente uno degli strumenti da cui dipendeva maggiormente il controllo del proprio equilibrio finanziario. Nel tentativo di trovare un punto di contatto tra le due opposte esigenze, si è deciso allora di fare in modo che le normative concernenti l'imposizione diretta³⁶⁷ rimanessero di competenza statale e che il processo di armonizzazione riguardasse il solo "ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune"³⁶⁸.

Tra queste disposizioni possono essere, senza alcun dubbio, annoverate quelle relative alla tassazione del reddito di imprese e società, dal momento che, proprio tali norme, non solo possiedono la capacità di incidere direttamente sulla consistenza del gettito degli Stati, ma dispongono anche del potenziale di distorcere le scelte di investimento dei singoli operatori, indirizzandole verso i Paesi che offrono le condizioni più favorevoli dal punto di vista fiscale. Nell'ottica dell'instaurazione di un mercato unico governato dalle regole di libera circolazione e libera concorrenza, quindi, si è rivelato fondamentale riuscire ad arginare le conseguenze negative originate dalle possibili differenze di tassazione tra Stati. Grande attenzione, in particolare, è stata dedicata, da parte del legislatore europeo, ad un tema che, dagli anni '80, si è imposto come uno dei fenomeni numericamente più rilevanti del mercato unico, con un

³⁶⁷ "La più antica e diffusa distinzione delle imposte, fondata per lo più sulle affinità dei presupposti colpiti, è quella fra imposte dirette e indirette. Sono dirette le imposte che assumono a presupposto indici diretti di forza economica (reddito o patrimonio). Indirette quelle che colpiscono fatti che tale forza palesano in via indiretta o indiziaria (gli scambi)"; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012, 238.

³⁶⁸ Art. 94 del Trattato di Roma; oggi art. 115 TFUE.

gran numero di operazioni concluse tra società operanti in diversi Paesi della Comunità³⁶⁹: le riorganizzazioni societarie.

Non deve, pertanto, sorprendere se, quasi in concomitanza con il legislatore nazionale, anche il legislatore comunitario abbia iniziato ad occuparsi della materia delle fusioni societarie.

Facendo seguito alla Comunicazione della Commissione Europea del 20 aprile 1990³⁷⁰, infatti, nel corso dello stesso anno, il Consiglio Europeo decideva di implementare il c.d. Pacchetto a tre³⁷¹, primo accordo della Comunità Economica Europea in materia di imposizione diretta e strumento con il quale si dava modo alle imprese di circolare liberamente e di creare raggruppamenti all'interno del mercato unico europeo.

Delle tre direttive di cui si componeva il pacchetto, una in particolare risultava interessante per lo studio della disciplina antielusiva: la n. 90/434/CEE³⁷². Tale direttiva, infatti, oltre a sancire il principio di neutralità fiscale per le operazioni di fusione e scissione in ambito comunitario, faceva espressamente salva – per mezzo dell'art. 11 – la possibilità che gli Stati membri sottraessero una determinata operazione al regime di neutralità, ove risultasse che questa avesse “come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale; il fatto che un'operazione [...] non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale”.

³⁶⁹ G. CAPUTI, *L'armonizzazione fiscale UE*, in *Corr. trib.*, 2002, 4007 ss., il quale rileva come “dai primi anni novanta [...] lo scenario economico risulta caratterizzato da ondate di fusioni e acquisizioni internazionali, al punto che la riorganizzazione e centralizzazione delle funzioni commerciali all'interno del gruppo di società in chiave europea porta decisamente alla sostituzione dell'UE come nuovo mercato nazionale, in armonia con l'affermarsi di una dimensione produttiva ed economica del tutto indifferente alle limitazioni originate dai tradizionali confini politici tra Stati”.

³⁷⁰ Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento sugli orientamenti relativi all'imposizione fiscale delle imprese, documento SEC (90) 601, del 20 aprile 1990, con la quale è stata riconosciuta la libertà degli Stati membri di determinare in autonomia i propri sistemi fiscali purché in conformità con i principi del Trattato e con all'idea di mercato comune (punto 5: *Member States should remain free to determine their tax arrangements, except where these would lead to major distortions*) e si è, al contempo, deciso di concentrare gli sforzi comunitari sulla realizzazione del mercato interno (punto 6: *The Commission has reached the conclusion that Community action should concentrate on the measures essential for completing the internal market*)

³⁷¹ Ci si riferisce, in particolare, alle tre direttive emanate il 23 luglio 1990 in materia di imposizione diretta e, più precisamente, alla Direttiva del Consiglio n. 90/434/CEE (relativa al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi azionari), alla Direttiva del Consiglio n. 90/435/CEE (c.d. direttiva “madre-figlia”, relativa al regime fiscale di società madri e figlie di Stati membri diversi) ed alla Direttiva del Consiglio n. 90/436/CEE (relativa alla procedura arbitrale in materia di prezzi di trasferimento).

³⁷² Poi modificata dalla Direttiva del Consiglio n. 2005/19/CE ed infine sostituita dalla Direttiva del Consiglio n. 2009/133/CE.

Agli Stati membri veniva pertanto concessa, al fine di salvaguardare il proprio gettito fiscale, la possibilità di mantenere le disposizioni antielusive nazionali già esistenti o di introdurne alternativamente delle nuove, al momento della trasposizione dell'atto comunitario.

La direttiva, però, non si occupava di disciplinare compiutamente il fenomeno dell'elusione fiscale (che veniva, anzi, presentato con il termine fuorviante di evasione fiscale³⁷³), ma lo dava invece per acquisito, omettendo completamente di confrontarsi con il problema definitorio (che le incertezze dogmatiche del tempo non contribuivano, peraltro, a semplificare). Nonostante tali carenze (e nonostante il legislatore italiano non si sia mai avvalso della potestà normativa conferitagli), lo strumento normativo europeo riusciva però ad accreditarsi come punto di riferimento privilegiato per la creazione della disciplina antielusiva italiana, costituendo il punto di partenza su cui furono in seguito modellati la struttura ed il lessico della normativa nazionale.

La causa di ciò deve probabilmente essere rinvenuta nel fatto che, pur dando per scontati concetti che non lo erano affatto (quelli di elusione ed evasione fiscale), l'art. 11 forniva comunque una sorta di ossatura essenziale della nozione di comportamento elusivo. Era, in altre parole, contenuta in esso una prima caratterizzazione della condotta elusiva, incentrata sull'aspetto soggettivo della condotta stessa e che richiedeva di rinvenire l'obiettivo principale (o uno degli obiettivi principali) delle operazioni contestate nella volontà di eludere o, comunque, di evadere una specifica disposizione fiscale. Alla dimensione oggettiva, invece, veniva assegnato un ruolo meramente ancillare, rappresentato dalla possibilità di fondare una presunzione di ricorrenza dell'elemento soggettivo, a seconda della ricorrenza di valide ragioni economiche alternative o meno.

L'importanza del tutto marginale che l'elemento delle valide ragioni economiche rivestiva all'interno della normativa comunitaria, peraltro, non impedì che lo stesso riuscì ad affermarsi come elemento di primo rilievo all'interno della nozione di elusione fiscale, trovando dapprima integrale trasposizione nella norma antielusiva che stava per nascere, e poi continua presenza in tutte le sue successive evoluzioni, venendo persino nobilitato come aspetto

³⁷³ Tale confusione pare verosimilmente una conseguenza del fatto che il testo italiano delle direttive rappresenta il più delle volte una tradizione letterale del testo in lingua francese. In francese, però, il termine *évasion* sta ad indicare le condotte elusive e non già le condotte di tipo evasivo, che vengono invece identificate dal termine *fraude fiscale*. In inglese, i due concetti vengono, invece, tradotti con i termini di *tax avoidance* e *tax evasion*. Sul punto, R. RIZZARDI, *L'elusione e l'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia europea*, in *Corr. trib.*, 2012, 2310.

essenziale della fattispecie (pur essendo, da un punto di vista strettamente concettuale, un elemento del tutto accidentale³⁷⁴).

Il motivo per cui tale elemento venne contrabbandato all'interno della normativa nazionale pare essenzialmente dovuto al fatto che, già qualche mese dopo l'emanazione della Direttiva comunitaria, il legislatore italiano aveva provveduto ad introdurre nell'ordinamento interno la prima disposizione antielusiva: l'art. 10 della l. n. 408 del 22 dicembre 1990.

La norma rappresentava una sorta di ibridazione tra il testo della direttiva 90/434/CEE e quel che restava dei precedenti progetti di legge nazionali (dei quali costituiva l'ideale prosecuzione), andando a recepire una "concezione interna d'elusione che era andata via via maturando con l'evoluzione della disciplina delle fusioni di società, anche perché erano state proprio tali operazioni a far sentire l'esigenza di riformare la legislazione antielusione in vigore"³⁷⁵.

La fretta con cui la norma era stata portata alla luce, però, aveva probabilmente inciso sulla qualità del recepimento della direttiva comunitaria, che si era così tradotta in un'acritica trasposizione del principio delle valide ragioni. Il primo comma dell'art. 10, infatti, prevedeva che l'amministrazione finanziaria avesse il potere di "disconoscere ai fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenute e comunque i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta".

Unendo elementi definitivi di carattere generale con ipotesi tassative di comportamenti elusivi, il testo della disposizione aveva dato pertanto vita ad una norma antielusiva "*sui generis*"³⁷⁶, che non risultava dogmaticamente riconducibile né alla legislazione di tipo speciale (della quale non condivideva l'applicazione automatica e la disciplina di un caso specifico), né tantomeno a quella generale (concernendo, la stessa, soltanto alcune operazioni specifiche e non risultando applicabile a tutte le tipologie di comportamenti elusivi).

Dal punto di vista analitico, però, tale norma aveva comunque avuto il pregio di riuscire a delineare una prima vera nozione di elusione fiscale, identificandola nella contemporanea

³⁷⁴ P. M. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, cit., 309, per il quale, in realtà, esso "fu copiato frettolosamente dal nostro legislatore ed utilizzato in relazione ad altre operazioni straordinarie d'impresa; ed è poi rimasto, come spesso accade, senza nessuna giustificazione e nessun fondamento".

³⁷⁵ *Ivi*, 138.

³⁷⁶ S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, cit., 233.

presenza di due differenti requisiti: l'assenza di valide ragioni economiche ed il perseguimento dello scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta.

I suoi meriti, tuttavia, parevano arrestarsi qui.

I due elementi su cui poggiava la nozione di comportamento elusivo, infatti, pur dovendo assumere, nelle intenzioni del legislatore, autonoma rilevanza definitoria, avevano finito, all'atto pratico, per risultare null'altro che meri doppioni, costituendo quello delle valide ragioni una specificazione in negativo del fine esclusivo di perseguire un fraudolento risparmio d'imposta.

Quest'ultimo elemento, a sua volta, generava degli ulteriori fraintendimenti. Da una parte, infatti, non risultava chiaro se l'avverbio "fraudolentemente" dovesse intendersi nell'accezione che esso assumeva nel reato di frode fiscale³⁷⁷ o se invece bisognava preferirgli la connotazione civilistica dell'*agere in fraudem legi*³⁷⁸; dall'altra, il fatto che lo scopo del risparmio d'imposta fosse caratterizzato in termini unicamente "esclusivi" (a fronte di una direttiva comunitaria che lo prevedeva, invece, anche come soltanto "principale") finiva per restringere eccessivamente l'ambito operativo della norma, offrendo al contribuente la possibilità di dimostrare che l'operazione sospetta fosse in realtà preordinata al raggiungimento di un qualsiasi altro fine, così da metterla in salvo³⁷⁹.

Nel tentativo di migliorarne il contenuto, la norma venne allora corretta con ripetute modifiche, intervenute dapprima con l'art. 28, comma 1 della l. n. 724/1994 ed in seguito con l'art. 3, comma 26 della l. 23 dicembre 1996, n. 662. Entrambe le correzioni, tuttavia, non seppero porre rimedio ai problemi ermeneutico-applicativi che l'affliggevano, limitandosi sostanzialmente ad ampliare il novero delle operazioni che l'amministrazione finanziaria aveva il potere di disconoscere.

Contestualmente alla legge che aveva da ultima modificato l'art. 10, era stata, però, conferita al Governo anche una delega per l'attuazione di una riforma del sistema tributario, che avrebbe dovuto condurre - tra le altre cose - ad una revisione dei "criteri di individuazione delle operazioni di natura elusiva indicate nell'art. 10 della l. 29 dicembre 1990, n. 408, anche

³⁷⁷ Si noti che, accedendo all'interpretazione di chi riteneva di conferire all'avverbio una connotazione penalistica, la norma finiva per esser di fatto svuotata di contenuto, atteso che, come già visto, l'elusione fiscale si realizza con l'osservanza formale della legge e senza che il contribuente si sottragga ad alcuno degli obblighi (presentazione della dichiarazione, emissione e conservazione dei documenti, etc.) di cui risulta gravato nei confronti del Fisco.

³⁷⁸ I. MANZONI, *Le fattispecie criminali*, cit., 121.

³⁷⁹ P. M. TABELLINI, *Fusioni di società ed elusione fiscale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1161.

in funzione di un miglior coordinamento con le operazioni indicate nelle precedenti lettere³⁸⁰ e con le disposizioni contenute nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1996, n. 917, e nel d.lgs 30 dicembre 1992, n. 544³⁸¹³⁸².

La delega presentava numerosi³⁸³ altri principi e criteri di carattere antielusivo, che erano stati adoperati dal legislatore per vincolare il Governo all'emanazione di norme delegate capaci di generare strumenti giuridici maggiormente efficaci nel contrastare i fenomeni di natura elusiva.

4.3. L'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

Tra le numerose deleghe conferite dal Parlamento al Governo, a destare maggiore interesse risultava, però, soprattutto quella mediante la quale si richiedeva all'esecutivo di procedere alla "revisione dei criteri d'individuazione delle operazioni di natura elusiva", indicate nell'art. 10 e da coordinare con le altre operazioni elencate negli ulteriori commi della legge delega e nel TUIR³⁸⁴.

Al momento di utilizzare la delega, il legislatore si era così trovato dinnanzi ad una situazione che si presentava nettamente diversa da quella che aveva, invece, caratterizzato la frettolosa nascita della l. n. 408/1990. Da una parte, infatti, egli non doveva più fare i conti con l'urgenza di contenere l'espandersi delle fusioni di comodo, potendo confrontarsi con i dibattiti e gli studi che avevano accompagnato la presentazione dei numerosi progetti di legge, con la sola scadenza impostagli dal rispetto del termine della legge delega; dall'altra, egli poteva oramai contare sull'esperienza applicativa dell'art. 10, potendo così riflettere sui problemi pratici che la precedente norma aveva contribuito a generare.

I tempi parevano, insomma, maturi perché potesse aver luogo la nascita di una norma antielusiva finalmente efficace.

³⁸⁰ Nelle quali venivano disciplinate alcune operazioni straordinarie d'impresa, come i conferimenti di aziende e di complessi aziendali, lo scambio di partecipazioni, le fusioni e le scissioni.

³⁸¹ Avente ad oggetto le medesime operazioni straordinarie di cui sopra, ma concernenti società di Stati membri diversi (c.d. operazioni transfrontaliere).

³⁸² Art. 3, comma 161, lett. g) della l. 23 dicembre 1996, n. 662.

³⁸³ Come, ad esempio, il comma 66, lett. a) e b) relativo alla "revisione della soggettività passiva" ed alla revisione "della disciplina delle detrazioni" in relazione all'I.V.A.; il comma 160 lett. a) relativo al "riordino del trattamento tributario dei redditi di capitale e dei redditi diversi; il comma 161, lett. d) relativo all'introduzione di un regime sostitutivo per le "plusvalenze realizzate [...] e per quelle iscritte" in conseguenza di operazioni straordinarie; il comma 162, lett. b) relativo all'istituzione della *Dual income tax*; il comma 186, lett. c) relativo al "riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali"; ed il comma 189, lett. d) relativo all'istituzione di un'apposita disciplina tributaria per le "organizzazioni non lucrative".

³⁸⁴ Il già menzionato Testo Unico delle Imposte sui Redditi; approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

4.3.1. *Il dato letterale dell'art. 37-bis*

Nell'Ottobre dell'anno successivo al conferimento della delega al Governo, trovava così emanazione il d.lgs. 358/1997³⁸⁵, il cui art. 7 introduceva nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 il nuovo art. 37-*bis* (oggetto, in seguito, di numerose modifiche³⁸⁶, fino alla recente abrogazione ad opera del d.lgs. 128/2015³⁸⁷).

La norma si presentava come una sorta di sintesi tra il precedente art. 10 (dal quale traeva il principio delle valide ragioni economiche e l'elencazione analitica delle operazioni sospette) ed i numerosi progetti di legge che si erano succeduti nel tempo (dai quali ereditava, invece, l'aspirazione alla creazione di una clausola generale, trasfusa nei primi due commi).

Il comma 1 dell'art. 37-*bis*, infatti, sanciva che “sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti ed i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, e ad ottenere così riduzioni d'imposte o rimborsi altrimenti indebiti”.

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

Dai primi due commi, risultava quindi evidente che il legislatore, pur mantenendo fermo il criterio delle “valide ragioni economiche”, avesse deciso di eliminare dal testo della nuova disposizione l'avverbio “fraudolentemente” (al fine di prevenirne una nuova sterilizzazione³⁸⁸) e, soprattutto, avesse disancorato la qualificazione di elusività dal fattore dello “scopo

³⁸⁵ Secondo la Circolare n. 320/E-III-6-1376 del 19 dicembre 1997 dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, dal punto di vista formale, il potere di delega del Governo avrebbe trovato realizzazione anche “sostituendo il comma 2 dell'art. 30 del d.lgs. n. 546 del 1992, concernente il nuovo processo tributario; inserendo un nuovo comma dopo il comma 3 dell'art. 37 del citato D.P.R. n. 600 del 1973; e modificando il comma 2 dell'art. 21 della l. n. 413 del 1991, concernente le richieste di parere al comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive”

³⁸⁶ Le modifiche che hanno interessato l'art. 37-*bis*, a far data dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, possono essere sintetizzate come segue: a) art. 7, comma 3, lettera b) del d.lgs. 201/1998, che disponeva la modifica dell'art. 37-*bis*, comma 3, lettera f); b) art. 2 comma 1 lettera e) del d.lgs. 344/2003, che disponeva la modifica dell'art. 37-*bis* comma 3; c) art. 1, comma 1, lettera d) del d.lgs. 143/2005, che disponeva l'introduzione della lettera *f-ter* all'art. 37-*bis*, comma 3; d) art. 18 comma 2, del d.lgs. 247/2005, che disponeva la modifica dell'art. 37-*bis* comma 3 lettera *f-bis*; e) art. 1, comma 65, del d.lgs. 296/2006, che disponeva l'introduzione della lettera *f-quater* al comma 3 dell'art. 37-*bis*; f) artt. 1 comma 2, e 2 comma 1, del d.lgs. 199/2007, che disponevano la modifica dell'art. 37-*bis*, comma 3, lettera e); e g) art. 1 comma 84, lettera c) del l. n. 244/2007, che disponeva la modifica dell'art. 37-*bis* comma 3 lettera *f-quater*).

³⁸⁷ v., *infra*, Cap. II, par. 8, 226.

³⁸⁸ v., *supra*, Cap. II, par. 4.2., 102, nota 377.

esclusivo”, evitando che ciò potesse nuovamente paralizzare l’operatività della norma, in maniera analoga a quanto era avvenuto con l’art. 10 della l. n. 408/1990.

Ulteriori innovazioni avevano poi riguardato l’introduzione dell’inciso "anche collegati tra loro", con riferimento agli atti, fatti e negozi in cui si sostanziavano le condotte elusive (di modo da includere nella definizione anche gli atti preparatori e/o consequenziali del disegno elusivo) e l’utilizzo del termine “aggirare”, che richiamava alla mente il termine “eludere” del disegno di legge Colombo³⁸⁹, dal quale erano stati altresì mutuati il rimedio dell’inopponibilità degli atti elusivi all’amministrazione finanziaria e la possibilità di dare applicazione alle disposizioni eluse dal contribuente.

L’efficacia delle disposizioni contenute nei primi due commi, tuttavia, rimaneva subordinata alla condizione che trovassero effettiva verifica una o più delle operazioni previste dal terzo comma³⁹⁰. Tale aspetto rappresentava il più evidente segno di continuità con il modello normativo precedente, facendo in modo che anche l’art. 37-*bis* rimanesse null’altro che una “clausola antielusiva ad effetto speciale³⁹¹”. L’icastico potenziale determinativo della norma, infatti, si trovava ad essere, ancora una volta, disinnescato dalla presenza di un’elencazione tassativa, che la rendeva applicabile soltanto ai casi indicati e manteneva la nuova disposizione sospesa tra il desiderio (inappagato) di generalità e l’innegabile specialità impostagli dall’ambito applicativo limitato.

³⁸⁹ v., *supra*, Cap. II, par. 4.1, 96, nota 360.

³⁹⁰ Il contenuto del comma 3 è stato più volte modificato da provvedimenti normativi successivi all’emanazione dell’art. 37-*bis* - l’ultimo dei quali intervenuto mediante la l. 24 dicembre 2007, n. 244 – e, nella sua formulazione più attuale, prevede il seguente elenco di operazioni: a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessioni di crediti; d) cessioni di eccedenze d’imposta; e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l’adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d’attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all’estero da parte di una società; f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all’articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-*quinquies*), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; f-*bis*) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all’articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi; f-*ter*) pagamenti di interessi e canoni di cui all’art. 26-*quater*, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell’Unione europea; f-*quater*) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell’articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell’articolo 168-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

³⁹¹ G. MARONGIU - A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013, 30.

A ben vedere, peraltro, il *vulnus* arrecato all'efficacia della norma, in questo caso, risultava ancora più grave di quello che aveva già afflitto la precedente nozione di cui all'art. 10. L'attitudine definitoria dell'art. 37-*bis*, infatti, appariva senz'alcun dubbio più pervasiva di quella del suo problematico predecessore, non essendo la stessa inficiata dalle medesime questioni interpretative/applicative che avevano invece reso difficile l'utilizzo della disposizione precedente. La nuova norma, del resto, conteneva una definizione di elusione fiscale che, in assenza della specificazione di cui al terzo comma, ben avrebbe potuto arginare la quasi totalità dei fenomeni elusivi, presentando, pertanto, le potenzialità per accreditarsi come una vera e propria clausola di tipo generale.

L'ambizione alla generalità della norma, però, rimaneva ancora una volta frustrata dal permanere di un'elencazione tassativa, che ben testimoniava, tra l'altro, l'avversione legislativa per una soluzione di questo genere. E, del resto, uno strumento come quello della clausola generale, pur essendo astrattamente efficace nel contrastare i fenomeni elusivi, presentava il problematico inconveniente di attribuire agli uffici del Fisco un amplissimo potere discrezionale, dando loro la possibilità di sindacare gran parte dei negozi giuridici dei contribuenti, con evidenti controindicazioni per la speditezza e la certezza dei traffici commerciali. Per questo motivo, il legislatore, attribuendo importanza preminente alle esigenze di certezza del diritto e di libertà negoziale dei cittadini, aveva ancora una volta deciso di limitare i poteri accertativi del Fisco, optando per un loro contenimento all'interno di ipotesi tassativamente previste.

Nonostante le polveri della norma fossero state, di conseguenza, bagnate dalla nuova enucleazione di un numero di operazioni predefinite, la definizione contenuta nel primo comma pareva comunque aver avuto il pregio di essere effettivamente riuscita ad individuare alcuni punti sufficientemente idonei a cogliere con esattezza la reale natura³⁹² del fenomeno elusivo.

4.3.2. La nozione di elusione fiscale delineata dall'art. 37-bis

La definizione della condotta elusiva fornita dall'art. 37-*bis*, comma 1, infatti, ruotava essenzialmente attorno a tre elementi, la cui contemporanea presenza determinava il disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti dal contribuente e l'applicabilità delle imposte ricollegate alle disposizioni che erano state precedentemente eluse. Questi tre

³⁹² v., *supra*, Cap. II, par. 2.2.d), 82.

elementi erano rappresentati, nello specifico, dall'ottenimento di riduzioni d'imposte o rimborsi altrimenti indebiti (quale risultato concreto del negozio elusivo posto in essere); dall'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario (quale caratteristica del negozio adoperato per conseguire il risultato); e dall'assenza di valide ragioni economiche (come ulteriore caratteristica del negozio realizzato).

a) *Il risparmio d'imposta illegittimo*

Il primo dei tre elementi rappresentava la formalizzazione di una delle caratteristiche che tuttora meglio contribuisce a contraddistinguere le condotte riferibili al fenomeno elusivo: quella della contrarietà ai principi che regolano l'ordinamento tributario.

L'elusione, come già visto, "non costituisce un problema di percorsi, bensì di risultati"³⁹³, trovando la propria ragione d'essere non tanto nelle modalità con cui una determinata operazione viene concretamente realizzata, quanto piuttosto nel risultato che da essa consegue e che rappresenta un'alterazione del rapporto tra fini e mezzi immaginato dal legislatore³⁹⁴.

In ragione di ciò, si comprende allora perché il legislatore, nel fornire una definizione astratta del fenomeno elusivo, non avesse deciso di fare riferimento all'impiego di condotte anomale, inadeguate o inusuali: tale elemento, infatti, non sarebbe stato, da solo, sufficiente a fornire sicura dimostrazione dell'elusività di una determinata operazione economica, potendo rappresentare, al più, una circostanza dal mero (benchè pregnante) valore indiziario, in quanto potenzialmente idonea ad indicare la volontà del soggetto agente di perseguire un vantaggio asistemico. La stessa realtà pratica, del resto, restituiva plasticamente un quadro in cui vi erano numerosi esempi di operazioni complesse ed inusuali che nulla avevano in comune con il fenomeno dell'elusione, così come, allo stesso tempo, moltissime altre operazioni, dirette e lineari, denotavano, invece, una spiccata elusività. L'elemento che andava, pertanto, a caratterizzare con maggiore efficacia le condotte dotate di una reale attitudine elusiva risultava proprio quello della contrarietà sistemica del risparmio d'imposta conseguito dal contribuente per effetto delle stesse.

³⁹³ M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 412.

³⁹⁴ E' illuminante, in tal senso, la similitudine offerta da S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, cit., 142, riprendendo S. N. FROMMEL, *L'évasion fiscale et la Chambre des Lords: l'incertitude comme moyen de dissuasion*, in *Fiscalité européenne*, 1985, 46: "Si supponga di dover andare in aereo da A a C. Anziché acquistare un unico biglietto andata-ritorno, che costerebbe x, se ne acquista uno A-B e, nella località B, uno B-C, il cui importo (y+z) è inferiore a x. La compagnia aerea, che è a conoscenza di ciò, può obiettare che non è stata pagata la tariffa piena, sindacando le ragioni dello scalo a B?".

Si rivelava, perciò, particolarmente felice l'intuizione del legislatore del 1997 di impernare la nuova definizione di condotta elusiva sull'ottenimento di "riduzioni di imposte e rimborsi indebiti", poichè tale elemento consentiva di porre la definizione delle condotte elusive in diretta correlazione con la caratteristica dell'aggiramento delle norme tributarie, vero e proprio tratto distintivo del fenomeno in oggetto.

L'efficacia di una simile scelta, del resto, era stata riconosciuta espressamente anche dall'amministrazione fiscale, la quale aveva asserito come, in assenza di "reali vantaggi tributari che possano essere disconosciuti, la particolare complessa fattispecie [...] esula dall'ambito di applicazione dell'art. 37-*bis*"³⁹⁵, escludendo, in tale maniera, che potessero ritenersi elusive anche le condotte nelle quali si fosse presentata una "scarsa incidenza, anche in prospettiva, dei vantaggi fiscali connessi con le operazioni descritte"³⁹⁶.

Quanto al significato dei termini "riduzioni di imposte e rimborsi", veniva chiarito come tali espressioni dovessero essere intese come direttamente riferibili ai vantaggi fiscali dipesi dalla mancata dichiarazione del dovuto o dall'effettiva percezione dell'indebitito, rimanendo naturalmente implicito che tali valori dovessero poi risultare altresì suscettibili di un significativo apprezzamento quantitativo.

Per valutare quest'ultimo aspetto ed avere, dunque, piena contezza del risparmio ottenuto dal contribuente si rendeva, però, necessaria l'effettuazione di un ulteriore passaggio logico: bisognava cioè operare una valutazione differenziale tra l'operazione posta in essere dal soggetto passivo ed un'altra, alternativa e non realizzata, presa a modello di riferimento dall'amministrazione fiscale, dal momento che avrebbe potuto consentire l'ottenimento di un risultato economico analogo a quello venutosi concretamente a determinare, ma con l'integrazione di una fattispecie tributaria diversa e, dunque, con il venire in rilievo di un carico tributario maggiore.

Un simile raffronto, naturalmente, reggeva comunque sul fatto che i termini di paragone si presentassero tra loro genuinamente omogenei, dal momento che, in caso contrario, non avrebbe avuto alcun senso procedere alla comparazione di vantaggi fiscali che risultavano conseguenza di risultati economici differenti. E' solo rispetto ad un risultato identico nella sostanza, del resto, che avrebbe assunto effettivamente senso ragionare sulle modalità con le

³⁹⁵ Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 106/E-151220 del 7 luglio 2000.

³⁹⁶ Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 200/E del 29 dicembre 2000.

quali lo stesso era stato ottenuto, divenendo solo in tal caso rilevante il problema relativo all'individuazione dei criteri³⁹⁷ da adoperare per effettuare un tale confronto.

Lo svolgimento di una simile comparazione, dunque, si poneva come una vera e propria operazione preliminare rispetto alla valutazione di applicabilità dell'art. 37-*bis*, il quale sarebbe potuto venire in rilievo soltanto in presenza di un risultato effettivamente apprezzabile (tanto in termini di rilevanza quantitativa, quanto di contrarietà rispetto al sistema giuridico di riferimento) ed a patto che lo stesso fosse altresì risultato conseguenza dell'aggiramento di obblighi e/o divieti previsti dall'ordinamento tributario.

b) L'aggiramento degli obblighi o dei divieti previsti dall'ordinamento tributario

L'art. 37-*bis*, infatti, prendeva in considerazione i soli vantaggi fiscali che risultavano conseguenza dell'aggiramento di una specifica norma imperativa, non rientrando nel suo ambito di applicazione quelli che, invece, scaturivano dalla legittima facoltà di scelta del contribuente. Il risparmio d'imposta contrastato dalla disposizione antielusiva, infatti, doveva essere individuato soltanto in quello scaturente da "scappatoie formalmente legittime, allo scopo di aggirare regimi fiscali tipici", che il "sistema fiscale non consente e che indirettamente disapprova"³⁹⁸.

L'aggiramento di obblighi o divieti dell'ordinamento tributario, dunque, doveva essere inteso come caratteristica di quegli strumenti giuridici che, per effetto delle loro concrete modalità di attuazione, consentivano di circumnavigare la struttura specifica di specifiche norme tributarie e di pervenire, in tale maniera, ad un risultato che ne tradiva la più intima e funzionale conformazione giuridica.

Per riscontrare tale caratteristica risultava, di conseguenza, necessario andare a valutare la congruità dei passaggi in cui aveva trovato, di volta in volta, articolazione il modulo giuridico

³⁹⁷ La scelta relativa ai criteri si rivelava, invero, piuttosto limitata. Da un lato, infatti, risultava preclusa la possibilità di avvalersi di un parametro meramente economico, che avrebbe finito per dare luogo ad un'analisi eccessivamente elastica ed imprecisa (non consentendo di apprezzare la differenza di effetti giuridici che si ricollegano a ciascuno strumento specifico); dall'altro, sarebbe parsa parimenti da escludere l'adozione di un criterio esclusivamente giuridico, che avrebbe altrimenti tolto ogni senso alla comparazione, mettendo a confronto operazioni che, dal punto di vista del mero diritto, si sarebbero presentate comunque del tutto diverse e disomogenee. Appariva, pertanto, obbligata la scelta di adoperare un criterio di tipo misto, adatto cioè a fare venire in rilievo tanto gli aspetti giuridici (atteso che la riserva di legge in materia tributaria non consentiva di effettuare una misurazione della capacità contributiva prescindente del tutto dagli schemi fissati dal legislatore) quanto quelli più propriamente economici (poiché solo questi ultimi avrebbero permesso di restituire l'esatta dimensione finanziaria delle sostanze in esame), dal momento che esso si sarebbe rivelato il solo effettivamente idoneo a consentire l'accertamento dell'esistenza e dell'entità di un presunto onere tributario differenziale.

³⁹⁸ Relazione ministeriale allo "Schema di decreto del 12 settembre 1997 (d.lgs. 358/1997)"

concretamente sindacato. Allo stesso tempo, però, risultava fondamentale impedire che, lo svolgimento di tale analisi, potesse poi determinare una sorta di identità tra l'utilizzo dello strumento giuridico meno immediato e diretto³⁹⁹ e la conclusione che si fosse in presenza di una condotta effettivamente elusiva. Nel caso contrario, infatti, sarebbe risultata completamente vanificata qualsiasi distinzione tra la figura dell'elusione e quella del lecito risparmio d'imposta, privando conseguentemente il soggetto passivo della possibilità di scegliere, tra i diversi comportamenti posti dal sistema tributario su un piano di pari dignità, quello che si dimostrava più confacente alle proprie esigenze, imponendogli, al contrario, la scelta di quello più oneroso dal punto di vista fiscale.

Il mantenimento di una simile distinzione, del resto, pareva condizione irrinunciabile, in quanto correlata ad uno dei principi cardine dell'ordinamento interno (quello della libertà d'iniziativa economica) e poiché - come rilevato dalla stessa Agenzia delle Entrate - non sarebbe stato comunque possibile sostenere la presenza di un aggiramento degli obblighi o dei divieti tributari "fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei Paesi sviluppati, che consentono al contribuente di regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso, e dove le norme antielusive scattano solo quando l'abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi che - pur formalmente legali - finiscono per stravolgere i principi del sistema"⁴⁰⁰.

Il conseguimento di un risparmio d'imposta asistemico, quindi, finiva col rappresentare un elemento imprescindibile ai fini della qualificazione di elusività delle operazioni economiche. Lo stesso elemento, però, non forniva una garanzia assoluta dell'effettiva applicabilità della specifica norma in questione. Anche in presenza di un'operazione riconducibile all'elenco di cui all'art. 37-*bis*, comma 3, (e che, mediante l'aggiramento di una specifica norma tributaria, avesse condotto all'ottenimento di un vantaggio fiscale asistemico), infatti, non risultava di per ciò solo possibile ritenere con certezza che si sarebbe poi arrivati all'effettiva applicazione

³⁹⁹ Di diverso parere, G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 59., per il quale "non sussiste, perciò, aggiramento se il percorso seguito non è sovradimensionato, in quanto permette di raggiungere l'assetto voluto in via immediata e diretta".

⁴⁰⁰ Circolare n. 320/E-III-6-1376 del 19 dicembre 1997 dell'Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

dell'art. 37-*bis*. Per rendere inopponibile la condotta all'Amministrazione finanziaria risultava, invero, necessaria la ricorrenza di una ulteriore e diversa circostanza: diveniva, cioè, decisivo che il comportamento sindacato al contribuente si presentasse altresì sprovvisto di valide ragioni di carattere economico.

c) La valide ragioni economiche

Quello delle valide ragioni economiche, come si è rilevato in precedenza⁴⁰¹, rappresentava un portato ordinamentale della direttiva n. 90/434/CEE. Nell'analizzare il significato che tale termine andava ad assumere nell'ambito della previgente normativa risultava, pertanto, del tutto centrale l'analisi dell'atto comunitario in questione.

Nell'ottica della direttiva europea, infatti, (l'assenza del) l'elemento delle valide ragioni economiche svolgeva la funzione di fondare una presunzione di elusività o di evasività delle condotte prese in considerazione dal legislatore. La circostanza che le operazioni di ristrutturazione e di razionalizzazione delle attività venissero specificamente elencate come esempi di valide ragioni economiche, peraltro, indicava la chiara volontà di preservare in maniera espressa la libertà organizzativa delle imprese.

Quando il requisito, però, venne poi frettolosamente trasfuso all'interno dell'art. 10, comma 1, della l. n. 408/1990, esso smarì la propria funzione di catalizzatore delle presunzioni di elusività ed assunse, invece, la natura di vero e proprio elemento della definizione base di elusione, divenendo necessario affinché si potesse effettivamente parlare di elusività di una determinata operazione.

L'avvenuto mutamento dogmatico, tuttavia, non privò l'elemento in questione del legame con le questioni delle dimensioni ottimali d'impresa, dal momento che il legislatore aveva comunque in esso fatto menzione di tutta una serie di operazioni gestionali (fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale), indicandole come esempi di condotte potenzialmente elusive.

Successivamente, con l'avvento dell'art. 37-*bis* e l'eliminazione del riferimento a specifiche tipologie di operazioni (le condotte di cui al terzo comma si caratterizzavano, infatti, per la loro eterogeneità), la nozione di ragione economica finì per assumere un significato ancora più ampio e generale di quello che si poteva fino ad allora desumere dalla disposizione di cui

⁴⁰¹ v., *ante*, Cap. II, par. 4.2, 100 s.

all'art. 10, venendo in sostanza a coincidere con quello di generica convenienza economica, ulteriore e diversa rispetto all'utilità meramente fiscale.

Nonostante l'ampliamento semantico, però, l'elemento aveva comunque finito per mantenere un certo carattere di autonomia rispetto agli altri due fattori dell'equazione elusiva, andando in tal modo ad identificare l'attitudine di una determinata condotta a ricollegarsi con il programma imprenditoriale di chi l'aveva posta in essere e consentendo, così, ove presente, di far rilevare al contribuente la legittimità dell'operazione che gli veniva contestata come elusiva.

Nei fatti, dunque, la validità delle ragioni economiche poteva essere concretamente riscontrata tanto guardando alla natura dell'operazione effettuata, quanto ragionando sui presupposti dell'imposta venuta in rilievo ovvero, ancora, tenendo a mente lo status personale del soggetto passivo che l'aveva realizzata; l'unica indicazione che appariva in ogni caso doversi tenere ferma risultava quella di escluderne la ricorrenza in presenza di utilità dal carattere meramente fiscale. Il che non significava, tuttavia, che l'operazione di cui si valutava la validità delle ragioni economiche non potesse comunque mirare al perseguimento di un vantaggio fiscale, né tantomeno che l'economicità delle ragioni dovesse poi necessariamente prevalere sul carattere fiscale delle stesse: il punto centrale rimaneva semmai che tali ragioni dovessero rivelarsi in ogni caso idonee ad essere apprezzate per la loro serietà e significatività o, come esplicitamente richiesto dalla norma, per la loro validità.

Per scongiurare il rischio di venire qualificate come elusive, pertanto, non risultava sufficiente che le ragioni dell'operazione del contribuente fossero economiche, ma dovevano altresì presentarsi come "valide", potendosi intendere tale caratteristica tanto in maniera rafforzativa degli altri due termini, quanto in un senso più propriamente giuridico, identificando comunque il rapporto di congruenza che sarebbe dovuto intercorrere tra l'interesse perseguito dal contribuente e lo strumento negoziale concretamente adoperato per realizzarlo.

Il requisito della validità, quindi, contribuiva a fare in modo che, nel momento in cui si fosse andato a sindacare l'utilizzo di una determinata struttura negoziale, sarebbe risultato necessario considerarne non solo i motivi che avevano concorso a determinarla, ma altresì la sua specifica causa di fatto e, dunque, gli effetti giuridici ai quali la stessa risultava preordinata,

così da verificarne, chiudendo il cerchio, il collegamento che essa presentava con il programma imprenditoriale del contribuente.

Per quel che riguardava, invece, l'aspetto dogmatico, la gran parte della dottrina tendeva ad escluderne la qualificabilità come elemento costitutivo⁴⁰² della fattispecie, sottolineandone, invece, la natura di fatto impeditivo⁴⁰³ o comunque come di una sorta di esimente⁴⁰⁴ codificata in favore del contribuente. La preferenza per l'una o per l'altra opzione, comunque, non modificava di molto le conseguenze pratiche che si originavano in conseguenza di simile aspetto: tanto nel caso in cui lo si fosse inteso come elemento costitutivo, quanto nel caso in cui lo si fosse configurato come fatto impeditivo o esimente, infatti, appariva comunque evidente che la ricerca delle valide ragioni economiche non costituisse mai il capo, ma solamente la coda dello schema di ragionamento col quale si andava a sindacare la presunta elusività delle operazioni in contestazione⁴⁰⁵.

Ciò significava, in altre parole, che all'Amministrazione finanziaria non risultava possibile contestare l'elusività di una determinata condotta sulla sola base della presunta assenza di valide ragioni economiche, ma che avrebbe necessariamente dovuto essere riscontrata, prima, la presenza di una delle operazioni previste dal terzo comma dell'art. 37-*bis*, poi, l'aggiramento di una norma fiscale e, infine, in conseguenza di quest'ultimo aspetto, il conseguimento di un vantaggio fiscale asistemico. Solo a quel punto, l'amministrazione avrebbe potuto valutare l'eventuale assenza di valide ragioni economiche, elemento sulla cui base avrebbe potuto, nei fatti, confermare o smentire la propria iniziale prospettazione contestatoria.

4.3.3. L'ambito di applicazione (oggettivo, soggettivo, temporale) dell'art. 37-bis

All'interno del D.P.R. n. 600/1973, l'art. 37-*bis* trovava collocazione nel titolo IV, dedicato alla disciplina dell'accertamento e dei controlli in materia di imposte sui redditi. Tale circostanza aveva fatto in modo che, sin dalla sua introduzione, la norma venisse ritenuta suscettibile di applicazione soltanto rispetto a simili forme di prelievo, essendo stato escluso

⁴⁰² In tal senso, invece, C. MELILLO, *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 419.

⁴⁰³ v. P. RUSSO, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1999, 75; e G. ZIZZO, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in AA. VV., *Commentario alla Riforma Visco*, a cura di M. MICCINESI, Padova, 1999, 452.

⁴⁰⁴ P. M. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, 254 ss.; e M. PROCOPIO, *Elusione (od abuso del diritto): la Corte di Cassazione si allinea all'orientamento comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 929.

⁴⁰⁵ M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, 12.

che, in assenza di uno specifico rinvio, la stessa potesse venire in rilievo anche per le tipologie di imposte rispetto alle quali operava una diversa forma di accertamento⁴⁰⁶.

La graniticità di una simile tesi, successivamente, non era stata messa in discussione nè dall'introduzione dell'art. 69, comma 7, della l. 21 novembre 2000, n. 342 (il quale aveva previsto l'estensione delle norme di cui all'art. 37-*bis* all'imposta sulle successioni e sulle donazioni) nè dall'art. 35, comma 24 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, poi convertito nella l. 4 agosto 2006, n. 248 (ai sensi del quale le attribuzioni ed i poteri di cui agli artt. 31 e ss. del D.P.R. 600/1973 avrebbero potuto esercitarsi anche ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali), soprattutto in ragione del fatto che l'evoluzione del panorama normativo⁴⁰⁷ aveva comunque finito per privare tali norme di un'effettiva incisività, facendo in modo che il settore delle imposte sui redditi continuasse a rimanere l'unico realmente rilevante ai fini dell'applicazione della disposizione antielusiva⁴⁰⁸.

La collocazione della norma all'interno della disciplina sull'accertamento, inoltre, aveva finito per influenzare altresì la definizione del suo ambito soggettivo di applicazione (e cioè l'identificazione dei destinatari di diritti, poteri ed obblighi discendenti dalla stessa), incidendo così sul novero dei soggetti chiamati a darle concreta operatività.

Tra i destinatari della norma, infatti, dovevano essere considerati, prima di tutto, gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria (titolari del potere di "disconoscere i vantaggi

⁴⁰⁶ v. G. ZIZZO, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina dell'elusione*, cit., 437; P. PICCONE FERRAROTTI, *Riflessioni sulla norma antielusiva introdotta dall'art. 7 del d.lgs. n. 358/1997 (art. 37 del D.P.R. n. 600/1973)*, in *Rass. trib.*, 1997, 1172; M. NUSSI, *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi e vecchi problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 517 ss.

Opinione, peraltro, condivisa anche dalla Circolare n. 320/E-III-6-1376 del 19 dicembre 1997 dell'Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

⁴⁰⁷ La l. 24 novembre 2006, n. 286 – che convertiva il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, collegato alla Finanziaria 2007 - ha istituito, con l'art. 2, comma 47, la "imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al d.lgs. 366/1990 nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001", reagendo all'art. 13 della l. 18 ottobre 2001, n. 383, che l'aveva precedentemente soppressa. Si è posto, così, il problema di stabilire se le norme dell'art. 69, comma 7, della l. n. 343/2000 – che avevano esteso le norme dell'art. 37-*bis* alla materia delle successioni e donazioni – fossero sopravvissute o meno, in conseguenza del fatto che esse avessero modificato o meno il testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al d.lgs. 346/1990, così da esser presenti nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001. La risposta è persa dover essere negativa, atteso che le norme in questione sarebbero state implicitamente abrogate dall'art. 13 della l. n. 383/2001, essendo la loro sopravvivenza incompatibile con l'intervenuta soppressione del tributo al cui accertamento avrebbero dovuto risultare applicabili.

⁴⁰⁸ In dottrina, tuttavia, sono altresì presenti voci che non escludono in radice l'applicabilità dell'art. 37-*bis* in materia di imposte di registro, imposta ipotecaria ed imposta catastale. v., ad es., G. TABET, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Boll. trib.*, 2009, 86; ed E. DELLA VALLE, *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in *Rass. trib.*, 2009, 375 ss.

altrimenti indebiti” e del dovere di procedere al rimborso “delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall’amministrazione finanziaria”⁴⁰⁹), poi i direttori regionali dell’Agenzia delle Entrate (competenti a pronunciarsi sulle istanze disapplicative dei contribuenti⁴¹⁰) ed, infine, i giudici del contenzioso fiscale (sia quelli delle commissioni tributarie che quelli della giurisdizione ordinaria). Soltanto da ultima, veniva in rilievo la categoria dei contribuenti, rispetto alla quale la norma antielusiva finiva per trovare concreta applicazione - come confermato dalla stessa Amministrazione finanziaria⁴¹¹ - senza alcuna distinzione di qualifica rispetto a quella rivestita, di volta in volta, dal soggetto che poneva concretamente in essere l’operazione rilevante.

Nonostante tale considerazione, però, lo status del soggetto agente non rimaneva, comunque, privo di effettivo rilievo: molte delle operazioni elencate nel terzo comma, infatti, presupponevano in ogni caso l’esercizio di attività in forma d’impresa (talvolta persino in forma societaria) e la categoria dei destinatari della norma si caratterizzava, pur sempre, per la sua eterogeneità, andando a comprendere tipologie di soggetti che variavano dall’imprenditore commerciale al capofamiglia, con tutte le problematiche di carattere applicativo ed interpretativo (veniva, infatti, da sé che le valide ragioni economiche di un imprenditore commerciale non potessero identiche a quelle di un capofamiglia, anche rispetto ad una medesima tipologia di operazioni) che tale circostanza portava con sé.

Nel dare applicazione alla norma, dunque, l’amministrazione fiscale era costretta a dovere costantemente calibrare il proprio intervento in base alla tipologia di contribuente con la quale si trovava ad interagire, risultando di conseguenza esposta all’incessante rischio di far

⁴⁰⁹ Art. 37-*bis*, comma 7: “I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall’amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l’accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all’amministrazione, che provvede nei limiti dell’imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure”.

⁴¹⁰ Art. 37-*bis*, comma 8: “Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d’imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall’ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l’operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell’articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità per l’applicazione del presente comma”.

⁴¹¹ Circolare n. 320/E-III-6-1376 del 19 dicembre 1997 dell’Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, nella quale viene asserito che “Relativamente alle operazioni da prendere in considerazione ai fini di che trattasi, va precisato che esse rilevano oggettivamente e, pertanto, indipendentemente dal fatto che esse siano state poste in essere nell’esercizio di imprese commerciali o meno. In tal senso si ritiene debba essere intesa l’espressione «da chiunque effettuate» contenute nel comma 3, lettera f), della disposizione antielusiva in esame, concernente la cessione delle partecipazioni sociali”.

discendere da situazioni a prima vista analoghe conseguenze che risultavano, invece, del tutto opposte tra loro.

Sempre in materia di ambito applicativo, poi, apparivano di non trascurabile importanza anche le questioni relative all'efficacia temporale della norma, tra le quali notevole rilevanza assumeva l'individuazione della data a partire dalla quale l'art. 37-*bis* finiva per rivestire effettivo rilievo.

Nonostante un simile aspetto, infatti, fosse stato espressamente normato dal legislatore⁴¹², le prime affermazioni dell'Amministrazione finanziaria riguardo alle ipotesi di collegamento negoziale, avevano comunque finito per ingenerare una notevole confusione. L'interpretazione prevalsa tra gli uffici del Fisco, del resto, era stata quella di sostenere che, “nel caso di procedimenti consistenti in una serie di atti preordinati al medesimo fine elusivo, la nuova disposizione si applica anche quando alcuni atti di detto procedimento siano stati posti in essere precedentemente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 358 e sempre che il procedimento stesso si concluda successivamente alla data di entrata in vigore del decreto stesso”, giustificando tale assunto sulla base del fatto “che gli atti che costituiscono il procedimento elusivo, rispondendo ad un unico disegno, assumono rilevanza, ai fini di che trattasi, non nel momento in cui sono stati posti in essere, bensì nel momento di conclusione del procedimento stesso”⁴¹³.

La dottrina⁴¹⁴ aveva ovviamente proceduto a confutare immediatamente una simile prospettazione, venendo, in questo, seguita anche dalla giurisprudenza di legittimità⁴¹⁵, che non aveva potuto fare a meno di rilevare come la sostanziale diversità della disciplina antielusiva prevista dall'art. 37-*bis* rispetto a quella del precedente art. 10 rendeva inevitabilmente arbitraria l'efficacia retroattiva delle nuove disposizioni.

Superate tali difficoltà, l'interpretazione maggioritaria pareva essersi comunque assestata sul fatto che, in assenza di un'esplicita previsione legislativa, la norma di cui all'art. 37-*bis* dovesse trovare applicazione soltanto dalla sua entrata in vigore, non potendo invece essere fatta

⁴¹² Il d.lgs. 358/1997, del resto, sanciva espressamente all'art. 9, comma 5, che “Le disposizioni di cui all'articolo 7, comma 1, si applicano agli atti, fatti e procedimenti posti in essere dopo l'entrata in vigore del presente decreto, e dalla stessa data cessa di avere applicazione, per tali fattispecie, l'articolo 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, contenente disposizioni antielusive”

⁴¹³ Circolare n. 320/E-III-6-1376 del 19 dicembre 1997 dell'Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

⁴¹⁴ G. ZIZZO, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, cit., 436 ss.

⁴¹⁵ Cass. civ., 3 settembre, 2001, n. 11351, in *Giur. ita.*, 2002, 1102.

valere rispetto a quei procedimenti che erano iniziati durante la vigenza delle precedenti disposizioni.

4.3.4. La reazione dell'ordinamento facoltizzata dall'art. 37-bis

All'individuazione di un comportamento elusivo, l'art. 37-bis ricollegava una reazione articolata in due diversi momenti: in primo luogo, veniva in rilievo l'inopponibilità dei comportamenti elusivi, cui faceva seguito, in un secondo momento, il disconoscimento degli indebiti vantaggi acquisiti dal contribuente, mediante "il pagamento delle imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione".

L'Amministrazione finanziaria, dunque, aveva il potere di paralizzare gli effetti determinati dall'utilizzo di uno strumento negoziale ritenuto elusivo: un simile potere, tuttavia, non passava per il completo smantellamento della validità dell'atto giuridico, ma si concretizzava nella mera paralizzazione di alcuni degli effetti prodotti dall'atto in questione. A differenza delle patologie negoziali della nullità e dell'annullabilità, infatti, il rimedio dell'inopponibilità non andava a colpire l'attitudine del negozio giuridico a produrre effetti validi da un punto di vista civilistico, ma risultava esclusivamente diretto a caducare le conseguenze fiscali che, fino a quel punto, il negozio era stato in grado di determinare.

Il motivo per cui il legislatore aveva deciso di optare per una simile scelta risultava ben evidente. Il sistema fiscale, infatti, viveva (e vive tuttora) principalmente dell'attività negoziale dei suoi consociati, la cui tassazione rappresenta una fonte primaria di gettito: preservare la validità degli atti giuridici in cui tale attività negoziale si sostanzia, pertanto, rappresentava, a ben vedere, una scelta realmente necessitata. La mera affermazione della libertà negoziale, difatti, non sarebbe stata in grado, da sola, di assicurare la fluidità dei traffici economici (e dunque una soddisfacente formazione del gettito), ove non fosse stata altresì accompagnata da un elevato grado di certezza sulla stabilità degli effetti da essa determinati; certezza che non vi sarebbe stata ove la comminatoria di nullità o annullabilità fosse stata scelta come strumento adatto al contrasto dell'elusione fiscale. Il potere deterrente di quest'ultima scelta, del resto, sarebbe risultato forse anche maggiore (consentendo di indirizzare ugualmente i contribuenti verso la corretta elargizione dei tributi)⁴¹⁶, ma, ad uno sguardo più attento,

⁴¹⁶ A. HENSEL, *Zur Dogmatik des Begriffes "steuerumgebung"*, in *Bonner Festgabe für Zitelman*, Monaco-Lipsia, 1923, 119 ss., come citato in L. CARRARO, *Il negozio in frode alla legge*, Padova, 1942, 171.

sarebbe comunque apparso palese che essa non sarebbe riuscita ad assicurare che risultasse egualmente “precisa la pretesa tributaria, sollecita la riscossione del tributo e vano ogni tentativo di elusione”⁴¹⁷, come, invece, nel caso del rimedio dell’inopponibilità.

Quanto alla natura giuridica della soluzione in questione, preso atto di come la stessa non pareva essere, per le ragioni appena esposte, riconducibile al *genus* dell’invalidità civilistica, non rimaneva altra scelta che qualificarla come una sorta di inefficacia (soggettivamente) relativa, facendo leva sulle forti analogie che la stessa intratteneva con il rimedio dell’inopponibilità degli atti compiuti dall’imprenditore fallito in danno dei creditori⁴¹⁸. Entrambi i rimedi, infatti, pur senza dar vita ad un’eccessiva limitazione dell’autonomia negoziale, si presentavano comunque idonei a produrre una efficace caducazione di alcuni degli effetti ricollegati all’attività negoziale dei soggetti interessati.

L’inopponibilità del negozio elusivo, però, non esauriva il novero delle conseguenze che l’art. 37-*bis* ricollegava all’avvenuto accertamento di una condotta elusiva. Il mero disconoscimento dei vantaggi tributari indebitamente conseguiti dal contribuente, del resto, non sarebbe apparso, da solo, realmente adatto a disincentivare il soggetto passivo dalla realizzazione di condotte elusive: anche se privato di tali vantaggi, infatti, il contribuente si sarebbe comunque trovato a giovare di una situazione più vantaggiosa di quella in cui si sarebbe trovato nel caso in cui avesse deciso di non dare corso ai comportamenti disconosciuti. Per un reale riallineamento della situazione fiscale alla sostanza economica, dunque, si rendeva altresì necessario imporre al contribuente il pagamento delle imposte determinate in base alle disposizioni che egli stesso aveva tentato di eludere.

A tal fine, l’art. 37-*bis* delineava una speciale conformazione del potere impositivo dell’Amministrazione finanziaria, attribuendo agli uffici del Fisco la facoltà di procedere alla tassazione di un atto mai realizzato ed applicando alla situazione sostanziale venutasi a determinare una norma la cui fattispecie legale non si era invece mai perfezionata dal punto di vista formale, sostituendo in questo modo all’essere giuridico, storicamente verificatosi, un “dover essere” che non aveva, invece, mai avuto luogo.

⁴¹⁷ E. DE MITA, *Fisco e costituzione*, Milano, 1984, 257.

⁴¹⁸ Art. 64 R.D. 267/1942 (Legge Fallimentare), il quale dispone che “sono privi di effetto rispetto ai creditori, se compiuti dal fallito nei due anni anteriori alla dichiarazione di fallimento, gli atti a titolo gratuito, esclusi i regali d’uso e gli atti compiuti in adempimento di un dovere morale o a scopo di pubblica utilità, in quanto la liberalità sia proporzionata al patrimonio del donante”.

L'estrema pervasività di un simile potere, naturalmente, esigeva che il suo utilizzo da parte del Fisco risultasse accompagnato dal rispetto di particolari cautele. Per tale ragione, veniva, perciò, prescritto che l'amministrazione fiscale potesse pretendere il pagamento delle sole somme di denaro che fossero apparse effettivamente dovute a titolo d'imposta. Ciò significava che i comportamenti posti in essere dal contribuente (ed in conseguenza dei quali veniva richiesto il pagamento di una somma diversa e maggiore rispetto a quella già versata dal soggetto passivo) sarebbero dovuti apparire concretamente riconducibili ad una determinata fattispecie legale, in assenza della quale non sarebbe risultato possibile, per l'amministrazione, renderli oggetto di contestazione. Restavano, pertanto, escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 37-*bis* tutte le violazioni dei principi di diritto, così come le inosservanze di divieti impliciti e disapprovazioni indirette⁴¹⁹.

La particolare complessità del procedimento in cui veniva ad articolarsi la reazione dell'ordinamento nei confronti delle condotte elusive, inoltre, faceva in modo che la contestazione dell'Amministrazione fiscale dovesse necessariamente passare per il rispetto di tutta una serie di adempimenti inderogabili, la cui osservanza veniva appositamente prescritta a pena di nullità. Per evitare, infatti, che venissero a determinarsi arbitri da parte del Fisco, o anche soltanto errori o sviste da parte del funzionario incaricato di portare avanti il procedimento, l'art. 37-*bis* imponeva tassativamente che si instaurasse un rapporto dialettico tra Ufficio e contribuente, di modo da potere così consentire l'accertamento effettivo delle condizioni cui la norma di legge subordinava l'esistenza del comportamento elusivo.

4.3.5. Contestazione ed accertamento della fattispecie elusiva: le garanzie procedurali del contribuente.

Le modalità mediante le quali gli uffici del Fisco erano tenuti a procedere per la contestazione della condotta elusiva non risultavano, di conseguenza, le stesse utilizzate in via ordinaria per l'emanazione dell'avviso di accertamento in rettifica della dichiarazione, ma quelle speciali, specificamente disciplinate dai commi 4 e ss. dell'art. 37-*bis*.

Il procedimento di contestazione e di accertamento delle condotte elusive principiava così con la richiesta di chiarimenti indirizzata dal Fisco al contribuente, dal momento che il comma 4 prevedeva espressamente tale adempimento come obbligatorio, essendo la sua

⁴¹⁹ v. Relazione ministeriale allo "Schema di decreto del 12 settembre 1997 (d.lgs. 358/1997)" e Circolare n. 320/E-III-6-1376 del 19 dicembre 1997 dell'Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

assenza punita con la nullità del successivo atto di accertamento emanato nei confronti del soggetto passivo.

La richiesta consisteva sostanzialmente nella trasmissione di un questionario, con il quale l'Amministrazione finanziaria provvedeva a rendere edotto il contribuente di quali sarebbero stati i comportamenti elusivi da lui posti in essere, di quali norme sarebbero state aggirate e di quali vantaggi si sarebbero indebitamente venuti a produrre in ragione dei due precedenti aspetti. La comunicazione aveva l'effetto di cristallizzare l'oggetto della contestazione, dando conseguentemente modo al suo destinatario di intervenire nel procedimento. Il contribuente, infatti, avrebbe avuto, per effetto di ciò, sessanta giorni, a partire dalla data di ricezione della richiesta, per comunicare per iscritto le proprie osservazioni, riferendo altresì l'eventuale esistenza di valide ragioni economiche, dal momento che le stesse avrebbero potuto rappresentare un fatto impeditivo alla qualificazione di elusività.

Solo in seguito alla richiesta di chiarimenti ed all'eventuale ricezione di osservazioni da parte del contribuente, gli uffici del Fisco avrebbero potuto, dunque, procedere alla redazione di un avviso di accertamento. Tale atto avrebbe dovuto essere, inoltre, specificamente motivato, soprattutto in relazione alle giustificazioni che erano state eventualmente fornite dal soggetto passivo, pena la sua nullità. Il che significava, in altre parole, che ove il contraddittorio sollecitato dalla richiesta di chiarimenti avesse avuto effettivamente luogo, lo stesso non avrebbe poi potuto rivelarsi realmente autentico, non residuando alcuna possibilità, per l'Amministrazione, di riaffermare nuovamente la propria prospettazione, senza tenere in debita considerazione quanto argomentato dal contribuente.

L'avviso d'accertamento, peraltro, doveva essere costruito, in concreto, osservando lo schema di tassazione differenziale cui si faceva riferimento poc'anzi⁴²⁰. Gli uffici del Fisco, infatti, si trovavano tenuti a dover quantificare l'importo dell'imposta dovuta, facendo riferimento alla fattispecie che era stata concretamente realizzata dal soggetto passivo e decurtando l'eventuale somma che risultava già applicata in relazione all'operazione elusiva. Qualora la determinazione del Fisco fosse risultata erronea, l'avviso d'accertamento avrebbe comunque potuto trovare una parziale riforma nella successiva fase giurisdizionale.

⁴²⁰ v., *ante*, Cap. II, par. 4.3.2. a), 107.

Da ultimo, rimaneva infine specificato che, a differenza di quanto avveniva negli accertamenti in rettifica di fattispecie evasive, gli accertamenti elusivi non consentivano all'Amministrazione finanziaria di valersi della riscossione provvisoria dell'imposta e delle relative sanzioni. Agli uffici del Fisco, infatti, non era dato il potere di iscrivere a ruolo le somme in questione, fintanto che non fosse altresì intervenuta una sentenza di primo grado. Il che rappresentava, a ben vedere, un'ulteriore garanzia in favore del contribuente, anch'essa dovuta alla particolare complessità delle vicende elusive, rispetto alle quali l'idea di fondo pareva essere che il mero procedimento amministrativo non risultasse di per sé sufficiente ad ottenere un adeguato margine di certezza riguardo alla ricostruzione operata dal Fisco.

4.3.6. L'art. 37-bis, la nozione di "elusione codificata" e la necessità d'uno strumento alternativo.

La disciplina sostanziale e procedimentale delineata dall'art. 37-bis lasciava, più in generale, trasparire la ricorrenza di un medesimo *leit-motif*, vale a dire la ricerca del costante equilibrio tra l'esigenza di prevenire le condotte elusive e quella di rispettare i principi di libertà negoziale e certezza del diritto riconosciuti e tutelati dall'ordinamento.

I limiti delineati dal testo della norma, infatti, parevano essere stati fissati proprio per rispondere alla necessità di tutelare i contribuenti, facendo, tuttavia, in modo, che una norma potenzialmente idonea a ricevere applicazione generale, rimanesse, nei fatti, null'altro che uno strumento applicabile alle ipotesi tassativamente previste dal legislatore.

La rigidità dello strumento antielusivo, peraltro, veniva maggiormente accentuata dalla fisiologica incapacità della norma di prevedere tutte le possibili evoluzioni della realtà fenomenica che si trovava chiamata a disciplinare. E se una simile caratteristica, in sostanza, pareva comunque riguardare qualsiasi tipologia di disposizione legislativa positivamente normata, essa risultava massimamente avvertita nei contesti economici - nei quali l'incentivo del profitto fungeva pur sempre da dirompente combustibile per il continuo sviluppo di nuove modalità commissive - e, soprattutto, nella materia tributaria, nella quale l'ottenimento di un vantaggio fiscale si trovava ad avere, nei fatti, la medesima importanza della manifestazione empirica dalla quale finiva concretamente per dipendere.

La considerazione della scarsa duttilità applicativa dell'art. 37-bis, tuttavia, non si è rivelata da sola capace, per lunghissimo tempo, di convincere il legislatore della necessità di affiancare alla disposizione legislativa speciale anche una clausola antielusiva di carattere generale. Una simile soluzione, al contrario, è stata, nel corso degli anni, più volte osteggiata ed, in generale,

ignorata dal legislatore fiscale, lasciando che l'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza si trovassero, nella realtà operativa, sprovviste di uno strumento che avrebbe consentito loro di fare fronte alle sempre maggiori richieste di gettito, provenienti dall'apparato statale. L'assenza di un efficace rimedio legislativo ha così fatto in modo che le corti italiane si trovassero quasi costrette a dare esse stesse vita ad uno strumento giuridico alternativo, delineandolo in modo tale che esso non si trovasse concretamente a soffrire della medesima analiticità che aveva già finito per paralizzare le norme di emanazione legislativa, per effetto di una caratterizzazione che gli avrebbe consentito di operare in maniera più simile a quella dei principi giuridici generali.

Lo strumento di cui si discute era quello del divieto di abuso del diritto tributario.

I passaggi che hanno portato all'enucleazione, prima, ed allo sviluppo, poi, di tale concetto si sono perciò rivelati di fondamentale importanza per il contrasto dell'elusione fiscale: in conseguenza di essi, infatti, si sono originate due vere e proprie nozioni distinte di fenomeno elusivo, distinguendosi, a seconda dello strumento adoperato per contrastare le specifiche condotte, ipotesi di c.d. "elusione codificata" (riferita alle condotte che venivano contrastate mediante specifiche norme di legge) ed ipotesi di c.d. "elusione non codificata" (riferita, invece, alle condotte contrastate con il principio di derivazione giurisprudenziale)⁴²¹. Le due nozioni sono state per lungo tempo accompagnate da caratterizzazioni dogmatiche molto distanti, vedendosi ricollegare conseguenze dogmatico-pratiche molto differenti, soprattutto in tema di conseguenze sanzionatorie.

Prima di approfondire simili aspetti, però, appare opportuno rilevare dapprima come la traslazione del concetto di abuso nel settore tributario non possa essere interamente ascritta all'attività interpretativa delle corti nazionali, essendo piuttosto risultata il frutto di un lungo ed articolato cammino, i cui primi passi devono essere, senz'ombra di dubbio, rinvenuti nell'attività interpretativa che ha avuto luogo nell'ambito dell'ordinamento sovranazionale. Se non v'è dubbio, infatti, che, negli anni precedenti l'estensione applicativa di cui si discute, la giurisprudenza civile italiana⁴²² avesse già iniziato a fare uso del principio antiabusivo, anche in ambiti diversi da quello in cui era stato inizialmente teorizzato, pare al contempo innegabile che la scintilla primaria da cui è successivamente scaturito lo sdoganamento del concetto di

⁴²¹ L. DEL FEDERICO, *Elusione e illecito tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 3110.

⁴²² v., *supra*, Cap. I, par. 3.3.2, 57 ss.

abuso nel settore tributario sia scoccata proprio all'interno di quel complesso rapporto osmotico che caratterizza e governa la simbiosi del diritto comunitario con i singoli ordinamenti degli Stati membri ed al centro del quale si pone, come ideale cerniera e novello demiurgo, il Giudice di Lussemburgo⁴²³.

Per una più agevole e corretta comprensione di come il concetto di abuso del diritto tributario sia nato e si sia poi successivamente sviluppato nell'ambito nazionale, appare pertanto opportuno ripercorrere in maniera analitica le tappe in cui ha trovato articolazione il cammino comunitario di contrasto ai fenomeni elusivi.

5. La via comunitaria al contrasto dell'elusione fiscale

La premessa da cui deve necessariamente muovere una simile trattazione non può che essere la considerazione di come il processo di armonizzazione dei sistemi impositivi nazionali non riposi unicamente sulla via della c.d. "integrazione positiva", determinata cioè dall'operatività della strumentazione giuridica derivata (direttive e regolamenti comunitari), ma dipende altresì dall'attività interpretativa della Corte di Giustizia, che opera in tal senso mediante l'elisione giudiziale delle fattispecie nazionali contrastanti con le libertà comunitarie fondamentali (c.d. "integrazione negativa") ed attraverso la propagazione e la trasmigrazione di valori e principi giuridici⁴²⁴ tra ordinamenti (c.d. "*cross fertilisation*"⁴²⁵).

Proprio in virtù di tali processi, può dunque accadere che principi giuridici inizialmente appartenenti ad uno o più Stati membri finiscano per essere poi distillati dal Giudice comunitario all'interno del diritto vivente sovranazionale, sedimentandosi così nel quadro assiologico del Trattato ed intrecciandosi con il tessuto legislativo del diritto derivato, per essere infine nuovamente precipitati all'interno dei singoli ordinamenti domestici, per effetto della loro comunitarizzazione.

⁴²³ M. POGGIOLI, *Il "principio anti-abuso" nel prisma della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Boll. trib.*, 2009, 1421.

⁴²⁴ C. SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in AA.VV., *Dalle Costituzioni nazionali alla Costituzione europea*, a cura di B. PEZZINI – C. SACCHETTO, Milano, 2001, 264.

⁴²⁵ J. BELL, *Mechanism for cross-fertilisation in Administrative Law in Europe*, in AA.VV., *New directions in European Public Law*, a cura di J. BEATSON – T. TRIDIMAS, Oxford, 1998, 137 ss; il quale rimarca la differenza di tale processo rispetto a quello di "*legal transplant*", giacché "*cross-fertilisation implies a different, more indirect process. It implies that an external stimulus promotes an evolution within the receiving legal system in its own way. The new development is a distinctive but organic product of that system rather than a bolt-on*".

Il risultato che ne deriva, così, non è più quello di un mero “trapianto di tessuto normativo”⁴²⁶, ma qualcosa di maggiormente complesso e meno omogeneo, che si muove e sviluppa sui binari ermeneutici propri di ciascun ordinamento (potrebbe, del resto, ben accadere che un singolo ordinamento non contempli affatto, nella situazione di partenza, i modelli o i principi oggetto di recepimento, o li contempli con caratteristiche del tutto difformi da quelle comunitarie) e rimane poi libero di trasformarsi anche in soluzioni molto diverse da quelle di partenza.

Esempio calzante del descritto processo di *cross fertilisation* pare potersi rinvenire proprio nella nascita e nella successiva evoluzione del divieto di abuso del diritto tributario. Non v'è dubbio, infatti, che la sua formulazione originaria risultasse “sostanzialmente ispirata al diritto comune degli Stati membri i cui ordinamenti sono di *Civil Law*”⁴²⁷, ma risulta al contempo evidente che il concetto abbia poi trovato completa emancipazione, assumendo, in conseguenza dell'attività della Corte di Giustizia, rilievo autonomo ed ulteriore rispetto a quello delle esperienze giuridiche nazionali da cui aveva preso le mosse.

Nello specifico, il concetto di abuso del diritto tributario nasce come formula linguistica nel 1981, quando il *Conseil d'Etat*⁴²⁸ decise di utilizzarlo per contrastare una determinata tipologia di condotte elusive, ripescando una norma di legge che risultava, tuttavia, di gran lunga anteriore⁴²⁹. Il meccanismo interpretativo adoperato dalla giurisprudenza francese appariva a tutta evidenza analogo a quello che, quasi un secolo prima⁴³⁰, aveva consentito alle corti d'oltralpe di fare ricorso ai principi generali dell'ordinamento per ostacolare quelle operazioni negoziali dei cittadini che, pur non confliggenti con alcuna specifica norma di diritto civile, risultavano comunque in contrasto con finalità preminenti dell'ordinamento nazionale.

Nata, pertanto, all'interno dell'ordinamento francese, la clausola antiabusiva si era, però, successivamente emancipata, trovando utilizzo presso i giudici comunitari della Corte di Giustizia di Lussemburgo.

⁴²⁶ *Ibidem*.

⁴²⁷ Conclusioni dell'Avvocato generale La Pergola, depositate il 16 luglio 1998, nella causa C-367/96, *Centros Ltd. c. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*, punto 41, in *Racc.*, 1999, 1469.

⁴²⁸ *Conseil d'Etat, Plen.* 10 giugno 1981, *req.* 19.079, in *RJF*, 1981, 429.

⁴²⁹ *Loi du 13 janvier 1941 portant simplification, coordination et renforcement des dispositions du code des impôts directs a institué la procédure de répression des abus de droit.*

⁴³⁰ v. *supra*, Cap. I, par. 3.1.1., 12 s.

Le ragioni di un simile passaggio non appaiono, tuttora, intelleggibili in termini di scelta razionale, ma risultano piuttosto il frutto di contingenze particolari e del caso: gran parte dei giuristi che componevano la Corte la quale si occupò per prima di temi che la cultura giuridica francese già incasellava nel concetto di abuso, infatti, risultavano latori della medesima tradizione intellettuale. Il motivo principale per cui il concetto di abuso del diritto tributario fu, dunque, iniettato e messo in circolazione all'interno del sistema comunitario risiede pertanto nel fatto che i giudici della Corte di Giustizia agirono “per forza d'inerzia e non certo per introdurre concetti innovativi”⁴³¹.

Dalle decisioni della giurisprudenza comunitaria nacquero, tuttavia, intensi dibattiti dottrinali ed ulteriori controversie, che contribuirono, a loro volta, a rendere sempre più precisa la nozione del concetto di abuso, fino ad arrivare ad una sua compiuta definizione, avvenuta con il *leading case* giurisprudenziale del 2006. A quel punto, il concetto appariva ormai pronto per entrare a far parte dell'*acquis communautaire* ed andare, così, ad influenzare i giudici nazionali, determinandoli ad operare, in alcuni dei casi, cambi di rotta interpretativa inaspettati.

Se questa è, però, la panoramica generale, appare adesso opportuno dettagliarla in maniera ulteriore.

5.1. Le prime statuizioni della CGCE

La decisione che viene comunemente individuata come aprifila dell'orientamento comunitario volto al contrasto dell'elusione fiscale è la sentenza della Corte di Giustizia CE del 17 luglio 1997, causa C-28/95 (“*Leur-Bloem*”)⁴³².

Già prima di essa, comunque, la giurisprudenza comunitaria aveva avuto modo di confrontarsi con il concetto di abuso del diritto, adoperandolo come parametro per valutare il corretto esercizio delle libertà fondamentali e qualificando come abusive tutte quelle condotte che, strumentalizzando tali libertà, determinavano l'aggiramento delle normative nazionali potenzialmente contrastanti con esse.

⁴³¹ G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto “abuso del diritto”*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 373.

⁴³² Sentenza della Corte di Giustizia, 17 luglio 1997, causa C-28/95, in *Rass. trib.*, 1997, 1265 ss., con nota di R. LUPI, *Operazioni transnazionali ed elusione: la Corte censura il metodo e non il merito*.

La mancata razionalizzazione del principio, però, aveva inizialmente impedito che questo potesse trovare applicazione generale e, dunque, che l'abuso del diritto potesse venire utilizzato anche per contrastare i fenomeni di elusione fiscale. In un primo momento, infatti, esso era stato solamente adoperato per dirimere i potenziali contrasti tra esercizio dei diritti e delle libertà comunitarie e l'osservanza di quanto prescritto da specifiche normative nazionali.

La prima decisione del giudice comunitario in cui si rinviene l'utilizzo del concetto di abuso può essere, senza errore, individuata nel c.d. caso *van Bindsbergen*⁴³³.

Si trattava di una controversia relativa alla libera prestazione di servizi, originatasi per via di una regola professionale olandese che impediva ad un avvocato trasferitosi in Belgio di conservare lo stato giuridico di rappresentante in giudizio innanzi alle corti del Paese d'origine. La sentenza del Giudice di Lussemburgo aveva riconosciuto l'esistenza del divieto di aggirare norme nazionali per effetto dell'esercizio di diritti europei, affermando che la fruizione delle libertà riconosciute dai Trattati (in questo caso quella di stabilimento) non avrebbe mai potuto consentire l'elusione di regole nazionali rispondenti a motivi imperativi di interesse pubblico, a patto, però, che le stesse si rivelassero effettivamente idonee a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non andassero oltre quanto strettamente necessario per il raggiungimento dell'obiettivo⁴³⁴.

Successivamente, nel caso c.d. *Cremer*⁴³⁵, il concetto di abuso fu esteso anche alla materia doganale e, segnatamente, alla questione delle restituzioni per le esportazioni nei Paesi terzi.

La Corte, infatti, era passata ad affermare che, pur dovendosi salvaguardare il fisiologico funzionamento del diritto europeo, l'applicazione delle disposizioni comunitarie non avrebbe mai potuto spingersi al punto da consentire ai singoli la realizzazione di pratiche abusive, censurando, nel caso di specie, una richiesta di restituzioni per l'esportazione di alimenti composti solo in minima parte da prodotti del mercato comunitario⁴³⁶.

L'abuso del diritto iniziava, pertanto, ad assumere la funzione di limite interno al diritto comunitario, per fare in modo che lo stesso potesse, di volta in volta, essere rimodellato per risultare del tutto compatibile con i singoli ordinamenti degli Stati membri.

⁴³³ Sentenza della Corte di Giustizia, 3 dicembre 1974, causa C-33/74, in *Racc.*, 1974, 1299 ss.

⁴³⁴ *Ivi*, punto 41 della motivazione.

⁴³⁵ Sentenza della Corte di Giustizia, 11 dicembre 1977, causa C-125/76, in *Racc.*, 1977, 1593 ss.

⁴³⁶ *Ivi*, punto 21 della motivazione.

Il principio continuò poi a trovare ulteriore applicazione nei casi c.d. *Knoors*⁴³⁷ (ancora in materia di libertà di stabilimento), c.d. *Lecler*⁴³⁸ (in materia di libera circolazione delle merci), c.d. *Lair*⁴³⁹ (sulla libera circolazione dei lavoratori), c.d. *General Milk Products*⁴⁴⁰ (in materia di politica agricola comune), c.d. *Tv10*⁴⁴¹ (in materia di libera prestazione dei servizi) e c.d. *Paletta*⁴⁴² (relativa ai regimi di sicurezza sociale a favore dei lavoratori subordinati e dei loro familiari).

Le menzionate statuizioni continuavano ad adoperare il concetto di abuso come una sorta di strumento utile ad evitare frizioni tra l'ordinamento comunitario ed i singoli ordinamenti nazionali, ma non erano ancora riuscite a dotarlo di una compiuta razionalizzazione dogmatica, impedendogli, quindi, di ritagliarsi una propria autonomia sistemica⁴⁴³. La varietà delle tradizioni giuridiche europee⁴⁴⁴, del resto, mal si conciliava con l'esigenza di identificare una base comune da cui poter ricostruire una definizione omogenea, che consentisse cioè di emancipare il concetto di abuso dal ruolo di principio informale ed oscuro, rendendolo adatto a ricevere un utilizzo generalizzato.

A complicare ulteriormente il contesto era, peraltro, intervenuto anche il legislatore europeo. Mentre le decisioni della Corte di Giustizia continuavano, infatti, ad allargare il campo di applicazione del divieto di abuso, il Consiglio delle Comunità Europee aveva provveduto ad emanare la già citata⁴⁴⁵ direttiva 90/434/CEE, il cui art. 11 aveva fatto salva la possibilità, per gli Stati membri, di sottrarre alcune operazioni, ritenute elusive, al regime di neutralità fiscale previsto per le operazioni straordinarie transfrontaliere. Una simile scelta aveva, dunque, determinato l'apertura di un nuovo fronte di battaglia tra l'ordinamento comunitario ed i singoli ordinamenti nazionali, facendo in modo che nuove controversie potessero venire

⁴³⁷ Sentenza della Corte di Giustizia, 7 febbraio 1979, causa C-115/78, in *Racc.*, 1979, 399 ss.

⁴³⁸ Sentenza della Corte di Giustizia, 10 gennaio 1985, causa C-229/83, in *Racc.*, 1985, 1 ss.

⁴³⁹ Sentenza della Corte di Giustizia, 21 giugno 1988, causa C-39/86, in *Racc.*, 1988, 3161 ss.

⁴⁴⁰ Sentenza della Corte di Giustizia, 3 marzo 1993, causa C-8/92, in *Racc.*, 1993, 779 ss.

⁴⁴¹ Sentenza della Corte di Giustizia, 5 ottobre 1994, causa C-23/93, in *Racc.*, 1994, 4795 ss.

⁴⁴² Sentenza della Corte di Giustizia, 2 maggio 1996, causa C-206/94, in *Racc.*, 1996, 2357 ss.

⁴⁴³ Anche a distanza di anni, del resto, una parte della dottrina continuerà a far notare "l'assoluta esiguità delle ipotesi in cui la Corte ha riconosciuto che comportamenti individuali, fondati su norme comunitarie direttamente efficaci, potessero trovare un limite nella disciplina nazionale dell'abuso del diritto"; v. S. AMEDEO, *Norme comunitarie, posizioni giuridiche soggettive e giudizi interni*, Milano, 2002, 245.

⁴⁴⁴ Basti pensare, ad esempio, che mentre alcuni sotto-sistemi nazionali già conoscevano una definizione domestica di abuso, per molti altri simile concetto non aveva mai formato oggetto di elaborazione legislativa o giurisprudenziale.

⁴⁴⁵ v., *supra*, Cap. II, par. 4.2, 98.

rimesse all'interpretazione della Corte di Giustizia e che il Giudice di Lussemburgo potesse iniziare a prendere posizione anche su problematiche di ordine tributario.

L'occasione concreta per farlo era arrivata con il caso c.d. *Leur-Bloem*⁴⁴⁶.

La controversia oggetto di statuizione era stata originata dal mancato accordo, tra amministrazione finanziaria olandese ed una cittadina dei Paesi Bassi, riguardo alla qualificazione da attribuire ad un'operazione di fusione societaria. Da tale qualificazione dipendeva, a sua volta, l'applicabilità di una norma nazionale che, adottata in occasione della trasposizione della direttiva comunitaria, consentiva all'amministrazione olandese di escludere il regime di neutralità (ergo l'esenzione dal tributo) per le condotte ritenute elusive o evasive.

Pronunciandosi sulle questioni che le erano state sottoposte, la Corte di Giustizia aveva così avuto modo di precisare come la qualificazione elusiva di una determinata condotta (e, dunque, la sua esclusione dall'agevolazione fiscale) non avrebbe mai potuto venir dichiarata sulla mera base di quanto asserito da una norma di carattere generale, operante peraltro in maniera automatica, ma avrebbe dovuto necessariamente passare per un esame concreto e globale dell'operazione sindacata da parte dell'amministrazione finanziaria e facendo in ogni caso salva la possibilità di un controllo giurisdizionale da parte delle autorità nazionali⁴⁴⁷.

La Corte si era, peraltro, adoperata per fornire i primi ragguagli circa il significato da attribuire all'espressione "valide ragioni economiche", intese, nel caso di specie, come ricorrenza di un vantaggio ulteriore rispetto a quello della mera agevolazione fiscale e ritenute dunque esistenti in virtù di una compensazione orizzontale delle perdite⁴⁴⁸.

Se da una parte, però, la decisione del caso *Leur-Bloem* aveva dato corso allo sdoganamento del concetto di abuso anche nel settore tributario, dall'altro aveva altresì rivelato l'atteggiamento piuttosto prudente della Corte di Giustizia nei confronti del fenomeno elusivo. Il Giudice di Lussemburgo, infatti, più che preoccupato dall'esigenza di porre un freno ai fenomeni di aggiramento delle normative fiscali nazionali, pareva intenzionato soprattutto ad assicurare la più ampia fruizione delle libertà comunitarie, anche a costo di favorire, mediante le stesse, la realizzazione di operazioni dal chiaro tratto elusivo.

⁴⁴⁶ Sentenza della Corte di Giustizia, 17 luglio 1997, causa C-28/95, in *Racc.*, 1997, 4161 ss.

⁴⁴⁷ *Ivi*, punto 48, lett. b) della motivazione.

⁴⁴⁸ *Ivi*, punto 48, lett. c) della motivazione.

Le persistenti difficoltà nel trovare al concetto di abuso un'adeguata collocazione sistematica, peraltro, continuavano ancora a giocare un ruolo decisivo nel determinare lo scarso favore dei giudici comunitari per il ricorso a tale rimedio in chiave antielusiva.

Risultava, del resto, chiaro come non fossero ancora “maturate le condizioni per consacrare, nell'ordinamento comunitario, un principio generale in base al quale possa essere negato, in quanto abusivo, l'esercizio di un diritto attribuito da una disposizione comunitaria”⁴⁴⁹. Come ribadito anche dall'avvocato generale Tesauro, nelle conclusioni della c.d. vicenda *Kefalas*⁴⁵⁰ non appariva cioè possibile “pervenire ad una definizione comune della categoria dell'abuso di diritto, definizione che tragga ispirazione dalle esperienze giuridiche nazionali”⁴⁵¹.

I giudici comunitari, dal canto loro, si limitavano ad asserire come, se da una parte non potesse essere riconosciuta la facoltà dei singoli di valersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario e che, pertanto, sarebbe dovuta spettare ai giudici nazionali la possibilità di rilevarne l'abusività delle condotte, sulla base di specifiche norme interne, dall'altra bisognava comunque ribadire come “l'applicazione di una tale norma nazionale non può comunque pregiudicare la piena efficacia e l'applicazione uniforme delle disposizioni comunitarie negli Stati membri. In particolare, i giudici nazionali non possono, nel valutare l'esercizio di un diritto derivante da una disposizione comunitaria, modificare il contenuto di detta disposizione né compromettere gli obiettivi da essa perseguiti”⁴⁵².

Il principio antiabusivo, dunque, sebbene emerso ed attivo all'interno dell'ordinamento comunitario, non conosceva ancora quell'ampiezza applicativa che gli avrebbe poi consentito, negli anni a venire, di scalfire il dogma liberale dell'autonomia privata ed il primato delle libertà economiche fondamentali. Non risultava, in altre parole, possibile adoperarlo per impedire che i singoli intenzionati a realizzare un'operazione all'interno del mercato comunitario si valessero delle libertà economiche loro concesse e scegliessero così la disciplina più vantaggiosa dal punto di vista fiscale o societario, eludendo eventualmente specifiche disposizioni interne.

Il quadro della situazione era restituito in maniera plastica dalla c.d. vicenda *Centros*⁴⁵³.

⁴⁴⁹ *Ivi*, punto 25 delle conclusioni dell'avvocato generale Tesauro.

⁴⁵⁰ Sentenza della Corte di Giustizia, 12 maggio 1998, causa C-367/96, in *Racc.*, 1998, 2843 ss.

⁴⁵¹ *Ibidem*.

⁴⁵² *Ivi*, punto 22 della motivazione.

⁴⁵³ Sentenza della Corte di Giustizia, 9 marzo 1999, causa C-212/97, in *Racc.*, 1999, 1459 ss.

Il caso era stato originato da due cittadini danesi che, intenzionati ad aggirare la normativa nazionale in materia di capitale sociale minimo, ritenuta troppo stringente, avevano prima costituito una società in Gran Bretagna e poi chiesto la registrazione di una succursale in Danimarca, in modo da poterla fare operare come sede principale. Le autorità danesi avevano ritenuto che tale condotta costituisse un abuso della libertà di stabilimento ed avevano, pertanto, rifiutato la registrazione della succursale. La vicenda era, così, finita innanzi alla Corte di Giustizia Europea.

Nel dirimere la controversia, il Giudice di Lussemburgo aveva precisato come le disposizioni del Trattato dovessero essere necessariamente intese nel senso di consentire, a società costituite secondo la legge di uno Stato membro, l'esercizio di attività commerciali anche in altri Paesi della Comunità Europea, mediante l'apertura di agenzie, succursali o filiali e che, in ragione di ciò, la condotta dei due cittadini danesi risultava del tutto conforme all'esercizio della libertà di stabilimento sancita dal Trattato⁴⁵⁴, essendo semmai il rifiuto delle autorità danesi a generare problemi di compatibilità con la libertà menzionata.

Allo stesso tempo, però, la Corte di Giustizia non aveva mancato di rilevare come, in alcuni casi, l'utilizzo del diritto comunitario potesse effettivamente rivelarsi scorretto o fraudolento, argomentando come, in simili casi, dovesse consentirsi agli Stati membri di adottare misure volte ad impedire la stabilizzazione degli effetti abusivi. I giudici comunitari, inoltre, avevano precisato come la reazione degli ordinamenti nazionali avrebbe dovuto necessariamente passare per l'intervento delle autorità giudiziarie, chiamate ad operare sulla base di prove oggettive e solo dopo aver valutato la condotta specifica alla luce degli obiettivi che le norme comunitarie invocate si prefiggevano. Ciò in quanto l'utilizzo di diritti e libertà comunitarie in maniera conforme alla loro stessa *ratio* non avrebbe in nessun caso potuto configurarne esercizio abusivo⁴⁵⁵.

Nonostante tali cautele, la possibilità riconosciuta dai giudici del caso *Centros* pareva, tuttavia, essere ormai riuscita ad aprire una breccia nell'incontrovertibilità delle libertà comunitarie, introducendo la possibilità che il loro esercizio potesse venir sindacato da parte dei singoli ordinamenti nazionali.

⁴⁵⁴ *Ivi*, punto 21 della motivazione.

⁴⁵⁵ *Ivi*, punto 25 della motivazione.

La circostanza che, poi, il concetto di abuso non fosse ancora affidato a parametri certi, alla cui ricorrenza poterne subordinare il riconoscimento, contribuiva a mettere in seria difficoltà la prevedibilità e la certezza di applicazione su cui riposava l'affidamento al diritto comunitario da parte degli operatori economici. Poteva difatti accadere che, pur utilizzando in buona fede una facoltà o un potere riconosciuto dall'ordinamento comunitario, gli operatori finissero per rimanere comunque esposti al rischio di vedersi disconosciuti gli effetti prodotti dalle proprie condotte. Iniziava, conseguentemente, ad avvertirsi l'esigenza di razionalizzare la figura dell'abuso del diritto tributario.

L'occasione per farlo si presentò con il caso c.d. *Emsland-Stärke*⁴⁵⁶.

Si trattava di una controversia generata dall'applicazione del regolamento 2730/79, emanato dalla Commissione per disciplinare il sistema del rimborso sull'esportazione dei prodotti agricoli. Il caso era stato difatti originato dal comportamento di un agricoltore tedesco che, dopo aver esportato i suoi prodotti in Svizzera per usufruire dei benefici previsti dalla normativa comunitaria, aveva poi provveduto a reintrodurli immediatamente nell'area doganale comune, dove gli stessi avevano infine trovato utilizzazione definitiva.

L'abuso appariva evidente, risultando ben chiaro che l'esportazione fosse avvenuta soltanto per ottenere i benefici che si ricollegavano a quel genere di operazioni. La decisione della Corte, però, non si era limitata a riconoscere la ricorrenza di una condotta abusiva, ma si era spinta ad elencare quali tratti essenziali consentissero di ritenerla effettivamente tale. Erano stati, pertanto, individuati un elemento di natura oggettiva, rappresentato dal mancato raggiungimento degli scopi posti dalla normativa di riferimento (ed a dispetto della sua formale osservanza), ed un elemento di tipo soggettivo, consistente nell'intenzione di realizzare condotte artificiose per ottenere i vantaggi attribuiti dalla normativa medesima. Il compito di riconoscere la presenza dei due elementi era stato rimesso ai giudici nazionali, specificando che, per espletarlo, questi avrebbero dovuto avvalersi delle regole probatorie previste dal proprio ordinamento, a patto, però, che ciò non determinasse un'eccessiva compromissione dell'effettività del diritto comunitario⁴⁵⁷.

Muovendo da quanto già espresso nella decisione del caso *Centros* (nel quale era stato, tuttavia, constatato il raggiungimento degli obiettivi previsti dalla normativa comunitaria), la

⁴⁵⁶ Sentenza della Corte di Giustizia, 14 dicembre 2000, causa C-110/99, in *Racc.*, 2000, 11569 ss.

⁴⁵⁷ *Ivi*, punto 59.

Corte di Giustizia era dunque riuscita ad approntare una definizione generale⁴⁵⁸ di pratica abusiva. Una simile operazione risultava di fondamentale importanza, soprattutto se valutata in prospettiva diacronica: la definizione contenuta nel caso *Emsland-Stärke*, infatti, andava a fornire una prima, essenziale, ossatura del concetto di abuso, sulla quale si andranno poi ad innestare, nel tempo, tutte le successive innovazioni giurisprudenziali, rappresentando per questo motivo uno dei più importanti riferimenti dogmatici riguardo alla la ricostruzione della nozione in questione.

5.2. Il c.d. caso *Halifax* e la nascita del concetto di abuso del diritto tributario

Per aversi un successivo punto di snodo nella via comunitaria per il contrasto all'elusione fiscale, bisognerà poi attendere il momento in cui la clausola antiabusiva riuscirà ad affermarsi come principio immanente del diritto tributario europeo. La particolare conformazione del settore nel quale la clausola era stata chiamata ad operare, del resto, aveva ad un certo punto reso necessario⁴⁵⁹ che una simile evoluzione avesse effettivamente luogo, per consentire alla clausola stessa di ricevere applicazione uniforme.

Ciò in quanto, come si è già avuto modo di riferire⁴⁶⁰, il legislatore comunitario è dotato, in materia fiscale, di una competenza assai più ristretta di quella dei suoi omologhi nazionali, potendo egli legiferare soltanto in materia di imposte indirette e restando, invece, le imposte dirette, appannaggio esclusivo dei singoli Stati membri.

Una simile ripartizione di competenze si riflette inevitabilmente sul versante giurisprudenziale, ben potendo la Corte di Giustizia farsi interprete del diritto europeo, ma rimanendo, al contrario, del tutto sprovvista della possibilità di commentare il diritto nazionale, che risulta pertanto assorbito, nelle controversie rimesse alla sua giurisdizione, come mero dato di fatto. Se una separazione tanto rigida, però, può essere agevolmente mantenuta fintanto che si discute dell'applicazione di specifiche normative (nazionali o comunitarie che siano), l'operazione risulta invece estremamente complessa nel momento in cui viene in rilievo il concetto di abuso del diritto.

⁴⁵⁸ D. WEBER, *Abuse of law*, in *Legal Issues Economic Integration*, 2004, 47.

⁴⁵⁹ Illuminante, in tal senso, è la posizione espressa da 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*, 2009, a cura di G. MAISTO, 316 ss.

⁴⁶⁰ v. Cap. II, par. 4.2, 98.

Come testimoniato dalla casistica giurisprudenziale, infatti, la fattispecie abusiva presupponeva l'aggiramento di una specifica disposizione nazionale, in conseguenza di un utilizzo del diritto comunitario che non apparisse adeguatamente rispettoso delle finalità per cui lo stesso aveva trovato esistenza. Ma se il Giudice europeo risultava senz'altro dotato della competenza per valutare questo secondo aspetto, egli non disponeva, invece, della competenza per verificare se, nel singolo caso, ci fosse stato o meno l'aggiramento di una specifica norma nazionale.

Riconosciuta l'applicabilità della clausola antiabusiva al settore tributario, ci si trovava dunque dinnanzi al rischio che il sindacato di operazioni sostanzialmente identiche potesse risolversi in interpretazione radicalmente opposte da parte di giudici di Paesi diversi.

Per uscire da una simile *impasse*, non rimaneva che un'unica strada: fare in modo che la Corte di Giustizia delineasse una nozione unitaria del concetto di abuso, rimettendone l'applicazione concreta ai giudici nazionali, così da far salva non solo la separazione delle competenze interpretative, ma anche il primato del diritto comunitario e la sua uniformità applicativa.

Nella prospettiva odierna, peraltro, l'importanza di un simile passaggio non può essere unicamente confinata alla sua pur notevolissima rilevanza pratica, ma deve essere direttamente ricollegata alla valenza che lo stesso ha saputo assumere, nel corso del tempo, da un punto di vista dogmatico. Nel momento in cui il divieto di abuso del diritto tributario ha, infatti, dovuto dotarsi di quel carattere di generalità che risultava necessario ad assicurargli l'applicazione uniforme nei singoli ordinamenti nazionali, esso è passato dall'essere *species* di un concetto più ampio ad assumere una conformazione per così dire universale, che gli ha consentito di evolvere verso la diversa condizione di parametro generale ed essere adoperato per valutare l'estendibilità del principio antiabusivo anche ai settori del diritto nei quali lo stesso non aveva ancora trovato applicazione.

Non deve, pertanto, sorprendere se la decisione responsabile dell'elaborazione dogmatica di cui si discute venga considerata come punto di riferimento imprescindibile per la risoluzione dei contrasti interpretativi generati dal principio antiabusivo: essa rappresenta il momento in cui i suoi elementi costitutivi hanno trovato definitiva stabilizzazione, costituendo, per questo motivo, l'indiscusso *leading case* in materia.

A voler essere più precisi, comunque, bisogna rilevare come la definitiva teorizzazione del concetto di abuso del diritto comunitario non sia dipesa dalla risoluzione di un'unica controversia, ma si è, invece, andata a ricollegare a tre diverse vicende, poi riunite (di cui il c.d. caso *Halifax*⁴⁶¹ rappresenta solamente la più famosa⁴⁶²), con le quali era stato richiesto alla Corte di Giustizia di pronunciarsi sulla possibilità di qualificare alcune operazioni di detrazione I.V.A. come abusive, in modo da scongiurarne le indebite conseguenze fiscali.

La vicenda oggetto del caso *Halifax* vero e proprio, nello specifico, riguardava una banca inglese (la *Halifax* per l'appunto) che aveva deciso di adoperare alcuni terreni, in parte di sua proprietà in parte oggetto di locazione, per costruire dei *call center* funzionali alla propria attività d'impresa. Secondo la disciplina fissata dalla Sesta Direttiva del Consiglio n. 77/388/CEE, la banca avrebbe potuto recuperare soltanto il 5% dell'IVA assolta sui lavori di costruzione, ma i suoi fiscalisti avevano elaborato un complesso piano⁴⁶³ che le avrebbe consentito di avere indietro l'intero importo versato.

Una volta avanzate le richieste di rimborso dell'I.V.A., le stesse erano state tuttavia respinte dai *Commissioners* britannici, che avevano valutato abusive le operazioni realizzate dal gruppo, argomentando come da condotte effettuate al solo fine di evadere l'imposta non sarebbe in ogni caso potuta discendere la detrazione auspicata. Nasceva, pertanto, una controversia che i giudici inglesi chiamati a risolverla decidevano di rimettere all'esame della Corte di Giustizia.

Chiamato ad intervenire, il Giudice di Lussemburgo muoveva anzitutto dal richiamare la giurisprudenza pregressa⁴⁶⁴, ribadendo come la normativa comunitaria non potesse essere

⁴⁶¹ Sentenza della Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-252/02, in *Racc.*, 2006, 1609 ss.; la decisione ha trovato il puntuale commento di molti autori nazionali. v, ad esempio, i contributi di M. BASILAVECCHIA, *Norma antielusione e relatività delle operazioni imponibili*, in *Corr. trib.*, 2006, 1466 ss.; P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in materia di IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 17 ss.; C. PICCOLO, *Abuso del diritto ed IVA: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1040 ss.; L. SALVINI, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2006, 3097 ss.; e M. POGGIOLI, *La Corte di giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania d'una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 122 ss.

⁴⁶² Le altre due decisioni sono rappresentate, rispettivamente, dalla sentenza della Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-419/02, in *Racc.*, 2006, 1685 ss.; e dalla sentenza della Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-223/03, in *Racc.*, 2006, 1751 ss.

⁴⁶³ Il meccanismo ideato era il seguente: la banca avrebbe finanziato una delle società controllate per farle acquisire i diritti sugli immobili; la controllata avrebbe poi affidato i lavori, tramite un'altra controllata, a costruttori indipendenti; ed, infine, la Halifax, che manteneva direttamente i contatti con i costruttori, avrebbe provveduto a pagare i lavori, anticipando le somme alla prima controllata, che le avrebbe poi fatte arrivare alla seconda società. La complessa operazione ideata avrebbe così consentito alle due società controllate di detrarre l'intera IVA fatturata dai costruttori indipendenti.

⁴⁶⁴ Sentenza della Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-252/02, cit., punto 69.

adoperata come strumento per la realizzazione di comportamenti abusivi. Passando poi ad analizzare la normativa rilevante, e dunque la direttiva 77/38/CEE, il Giudice riteneva di potere desumere, anche con riferimento al comparto I.V.A., la volontà legislativa di contrastare frodi, evasioni ed abusi di vario genere, derivando da ciò la possibilità di estendere il divieto di comportamenti abusivi anche al settore delle imposte indirette⁴⁶⁵.

Una simile estensione applicativa, tuttavia, rendeva a quel punto improrogabile l'esatta definizione di cosa dovesse intendersi per realizzazione di un comportamento abusivo. Muovendo da quanto era stato considerato dall'avvocato generale Maduro⁴⁶⁶, il Giudice comunitario decideva allora di attribuire tale qualificazione a tutte quelle condotte che,

⁴⁶⁵ *Ivi*, punto 71.

⁴⁶⁶ *Ivi*, conclusioni dell'avvocato generale Maduro, punti 87 e ss.:

[87]. Sono perciò del parere che la nozione di abuso del diritto comunitario applicabile al sistema IVA operi sulla base di un criterio costituito da due elementi i quali devono sussistere entrambi per poter affermare l'esistenza di un abuso del diritto comunitario in materia. Il primo corrisponde all'elemento soggettivo menzionato dalla Corte nella sentenza *Emsland-Stärke*, ma è soggettivo solo in quanto intende verificare il fine delle attività di cui trattasi. Tale fine, che non va confuso con l'intento soggettivo di chi partecipa a quelle attività, va determinato oggettivamente dalla mancanza di ogni altra giustificazione economica per l'attività se non quella di procurare un vantaggio fiscale. Di conseguenza, quest'elemento può essere considerato un elemento di autonomia. Quando lo applicano, infatti, le autorità nazionali devono determinare se l'attività controversa abbia una base autonoma che, lasciando da parte le considerazioni di ordine fiscale, le fornisca una giustificazione economica nelle circostanze di specie.

[88]. Il secondo elemento del criterio proposto corrisponde all'elemento oggettivo di cui sempre alla sentenza *Emsland-Stärke*. Si tratta in realtà di un elemento teleologico in forza del quale lo scopo e gli obiettivi delle norme comunitarie asseritamente oggetto di abuso sono comparati allo scopo e ai risultati conseguiti dall'attività controversa. Questo secondo elemento è importante non solo perché offre il paradigma per valutare lo scopo e i risultati dell'attività in questione, ma anche perché fa salvi i casi in cui l'unico scopo dell'attività potrebbe essere di diminuire, sì, il carico fiscale, ma in esito ad una scelta tra differenti regimi che lo stesso diritto comunitario intendeva lasciare libera. Perciò, ove non sussista contraddizione tra il riconoscimento di un diritto invocato dal contribuente e gli obiettivi e di risultati della disposizione fatta valere, non può parlarsi di abuso.

[89]. Il divieto di abuso come principio interpretativo non vale più ove l'attività economica eseguita può spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di benefici fiscali ai danni delle autorità tributarie. In tali condizioni interpretare una disposizione di legge nel senso che non attribuisce alcun diritto sulla base di un principio generale non scritto significherebbe attribuire un potere discrezionale troppo ampio alle dette autorità nel decidere quali scopi di una data operazione considerare predominanti. Ne deriverebbe un alto livello di incertezza per le legittime scelte degli operatori economici e un pregiudizio per attività economiche chiaramente meritevoli di tutela, purché attuate, almeno in certa misura, per fini commerciali ordinari.

[90]. Poco si può dubitare che debba riconoscersi la possibilità anche in tali casi, dove le attività sono eseguite per una serie di ragioni fiscali e non, di introdurre ulteriori restrizioni alla proponibilità di azioni in conseguenza di attività che, in varia misura, intendono principalmente conseguire benefici fiscali. Ciò richiederà, comunque, l'adozione di misure legislative nazionali appropriate. Una mera interpretazione non sarà sufficiente. Fra tali misure possono annoverarsi disposizioni antiabuso più generali, come quelle adottate da alcuni Stati membri, che sono applicabili *inter alia* all'IVA e

possono differire, quanto a portata, *modus operandi* o effetti, dall'applicazione nel settore dell'IVA del principio interpretativo del diritto comunitario che vieta abusi (...)

[91]. Sulla base dell'analisi svolta ritengo, perciò, che viga un principio interpretativo del diritto comunitario che vieta abusi delle disposizioni comunitarie valido anche per la Sesta direttiva. In conformità ad esso, il disposto della Sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che non conferisce diritti che possano risultare disponibili a causa del suo tenore letterale quando concorrano due elementi oggettivi: il primo, che gli obiettivi e i risultati perseguiti dalle disposizioni di legge che formalmente generano il beneficio fiscale invocato siano frustrati ove il diritto sia conferito; il secondo, che il diritto invocato derivi da attività economiche per le quali non c'è oggettivamente altra spiegazione che (appunto) procurarsi quel diritto.

nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni comunitarie e nazionali, procuravano a chi le aveva realizzate un vantaggio fiscale, la cui concessione risultava contraria all'obiettivo perseguito dalle disposizioni stesse.

Veniva in aggiunta specificato che, per connotare un comportamento come abusivo, si rendeva altresì necessario riscontrarne, mediante elementi obiettivi, la finalità essenziale di perseguire un vantaggio fiscale, precisando che tale qualificazione non poteva essere attribuita alle condotte giustificabili in base a ragioni diverse da quelle meramente tributarie⁴⁶⁷.

La verifica degli elementi costitutivi veniva, ancora una volta, rimessa alla valutazione dei giudici nazionali, tenendo pertanto fede all'orientamento emerso nel caso *Emland-Stärke* e ribadendo come gli stessi avrebbero potuto fare affidamento sulle regole probatorie del relativo ordinamento, a patto, però, di non compromettere l'effettività del diritto comunitario⁴⁶⁸.

Approntata la nuova definizione del concetto di abuso, la Corte decideva di farne immediatamente uso, nel caso di specie. Veniva, pertanto, rilevata l'esistenza del primo dei requisiti, argomentando come la concessione di una detrazione integrale, non prevista da alcuna normativa comunitaria o nazionale, doveva senz'altro ritenersi contraria al principio di neutralità fiscale e, dunque, allo scopo del sistema I.V.A.⁴⁶⁹. Con riferimento al secondo elemento, invece, dopo aver ribadito che la valutazione dello stesso spettava comunque al giudice nazionale, la Corte osservava come il giudice del rinvio avesse già ritenuto fittizie le operazioni in contestazione, sulla base dei nessi giuridici, economici e personali che intercorrevano tra gli operatori coinvolti, e che pertanto tali operazioni risultavano chiaramente contraddistinte dall'unico scopo di procurare a chi le aveva effettuate un vantaggio fiscale⁴⁷⁰.

La ricorrenza dei due requisiti consentiva, dunque, di ritenere abusive le operazioni contestate alle società del gruppo *Halifax*.

Rimanevano, però, ancora da valutare quali conseguenze avrebbero dovuto ricollegarsi all'avvenuta qualificazione abusiva. La Corte decideva di optare per la riqualificazione delle

⁴⁶⁷ *Ivi*, punti 74 e 75.

⁴⁶⁸ *Ivi*, punto 76.

⁴⁶⁹ *Ivi*, punto 80.

⁴⁷⁰ *Ivi*, punti 81 e 82.

operazioni censurate, ritenendole funzionali al ripristino della situazione che si sarebbe verificata in loro assenza. Il Giudice comunitario argomentava, infatti, come alla detrazione abusiva d'imposta avrebbe dovuto far seguito la richiesta dell'amministrazione di rimborsare, con effetto retroattivo, quanto illegittimamente detratto⁴⁷¹ dal soggetto passivo, precisando, tuttavia, come un simile obbligo di rimborso avrebbe dovuto al contempo rappresentare l'unica conseguenza derivante dall'avvenuta qualificazione di abusività, non potendo, in assenza di un fondamento normativo chiaro ed univoco⁴⁷², procedersi all'irrogazione di sanzioni d'altro genere.

La considerazione si sarebbe rivelata di straordinaria lungimiranza negli anni seguenti, ma, nelle contingenze del caso, era passata decisamente in secondo piano rispetto all'avvenuta definizione del concetto di abuso.

L'innovazione principale del caso *Halifax*, del resto, era stata proprio quella di qualificare i comportamenti abusivi con tratti fortemente innovativi rispetto al passato. Sebbene l'utilizzo di una struttura bipartita tradiva il chiaro riferimento alla sentenza *Emsland-Stärke*, le differenze rispetto a quest'ultima risultavano a dir poco evidenti: il Giudice Comunitario era riuscito, infatti, a delineare una definizione di abuso assai più precisa di quanto era stato fatto in precedenza, facendo in modo che le condotte abusive potessero essere contrastate in maniera ancora più efficace⁴⁷³.

Nello specifico, era stato, da un lato, eliminato il riferimento alle creazioni artificiali (prima indicato come mezzo per ottenere i vantaggi attribuiti dal diritto comunitario), concentrando l'intera valenza della componente soggettiva nello scopo di conseguire "essenzialmente" un vantaggio fiscale; dall'altro, riconfermando l'esigenza di riscontrare un simile aspetto sulla base di molteplici elementi obiettivi, era stata mantenuta l'oggettività della definizione e facilitato il compito dei giudici nazionali chiamati a darle applicazione.

Poteva, inoltre, leggersi, nella nuova definizione, il tentativo del Giudice comunitario di sganciare la nozione di abuso dal carattere "esclusivo" della finalità perseguita, ridefinendola in termini di "essenzialità". La circostanza, però, che la ricorrenza di una giustificazione economica alternativa valesse ancora ad escludere il carattere di abusività, faceva comunque

⁴⁷¹ *Ivi*, punti 94 e 95.

⁴⁷² *Ivi*, punto 93.

⁴⁷³ P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, cit., 320.

in modo che lo scopo di perseguire un vantaggio fiscale rimanesse, nei fatti, “esclusivo”, non residuando alcuno spazio perché si potesse ipotizzare la concorrenza delle valide ragioni economiche con l’essenzialità della finalità fiscale⁴⁷⁴.

Proprio la persistenza del fatto impeditivo rappresentato dalle valide ragioni economiche, peraltro, contribuiva ad avvicinare il concetto di abuso del diritto comunitario a quello delineato dalla clausola antielusiva italiana di cui all’art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73.

Al di là di alcune differenti sfumature terminologiche, infatti, tra la categoria dell’abuso del diritto e la fattispecie normativa di elusione poteva rilevarsi un’evidente identità di sostanza, avendo il Giudice comunitario provveduto ad intercettare “una nozione d’abuso perfettamente riconducibile all’art. 37-*bis*, senza tuttavia transitare attraverso l’applicazione di quest’ultima disposizione. Insomma gli elementi strutturali dell’abuso stanno già, da tempo, nel corpo della clausola testé citata”⁴⁷⁵.

Le due definizioni andavano, difatti, a convergere non solo sugli elementi dello scopo elusivo e della contrarietà sistemica del vantaggio, ma anche sulla tipologia di rimedio cui affidare la reazione dell’ordinamento, essendo prescritto, in entrambe le ipotesi, che a venire in rilievo fosse una soluzione per così dire “ripristinatoria” di quanto avrebbe dovuto verificarsi in assenza delle condotte contestate. I due differenti divieti finivano, pertanto, per esser distinti soltanto “dal punto di vista del perimetro applicativo (in quanto i comportamenti censurabili non sono rinvenibili solo nel comparto delle imposte dirette e solo in relazione ad operazioni tassativamente indicate), ma non dal punto di vista qualitativo: un comportamento abusivo è, al pari di un comportamento elusivo, riscontrabile solo nei casi in cui si utilizzano in maniera distorta gli strumenti negoziali messi a disposizione dal sistema”⁴⁷⁶.

A scanso di equivoci, occorre tuttavia puntualizzare come la rilevata analogia tra i due menzionati rimedi non sia mai stata conseguenza di una scelta deliberata, non essendo stata quella di fare fronte al medesimo problema la *ratio* da cui era scaturita la loro rispettiva predisposizione.

Mentre l’art. 37-*bis* costituiva, infatti, il punto d’arrivo di una lotta all’elusione fiscale che si era protratta per anni e che si era già articolata in molteplici progetti di legge e in un importante

⁴⁷⁴ A. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 73.

⁴⁷⁵ M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, cit., 411.

⁴⁷⁶ M. LEO, *Abuso del diritto e interventi legislativi possibili*, in *Il Fisco*, 2009, 2840.

antecedente normativo, nel caso della decisione *Halifax*, il proposito che aveva animato il Giudice comunitario non era stato quello di contrastare, specificamente, le condotte elusive⁴⁷⁷, ma di dare attuazione ad un concetto che era già emerso nell'ambito della giurisprudenza comunitaria e che si era rivelato utile a sanare le situazioni di potenziale contrasto tra l'ordinamento sovranazionale ed i singoli ordinamenti nazionali. Dipendeva, pertanto, dalle contingenze specifiche se il Giudice di Lussemburgo si fosse effettivamente trovato a confrontarsi con il problema dell'elusione fiscale, così come era dipeso dalla particolare conformazione del settore tributario il fatto che, per consentirne l'applicazione uniforme, il concetto di abuso fosse stato concretamente definito in termini sovrapponibili alla definizione fornita dalla clausola antielusiva nazionale.

Il fatto che i due strumenti (clausola antiabusiva e disposizione antielusiva) si fossero dunque trovati a fronteggiare la medesima tipologia di fenomeni non li rendeva declinazioni diverse dell'identica categoria rimediale, ma li manteneva soluzioni distinte, incidentalmente accomunate da un'occasionale tangenza definitoria.

Proprio tale tangenza, però, aveva fatto in modo che gli interpreti nazionali si rendessero conto delle potenzialità applicative dello strumento antiabusivo in campo tributario, vedendo in esso un potenziale ariete per scardinare le riserve del legislatore italiano, da sempre restio all'introduzione di clausole generali all'interno dell'ordinamento fiscale.

Rimettendo al prosieguo della trattazione l'approfondimento delle conseguenze che una simile epifania contribuirà a generare, conviene ora soffermarsi sulla nozione comunitaria di abuso, che, dopo aver trovato una prima cristallizzazione nel caso *Halifax*, aveva poi continuato ad essere utilizzata in tutta una serie di decisioni successive, trovando ora estensione ed ora restringimento del proprio ambito applicativo.

5.3. La giurisprudenza comunitaria successiva al c.d. caso *Halifax*

Se la sentenza *Halifax*, infatti, aveva segnato l'approdo del divieto di comportamenti abusivi nel sistema armonizzato dell'IVA, altre vicende ebbero successivamente a svilupparne oltre le questioni relative al suo campo di applicazione.

⁴⁷⁷ M. POGGIOLI, *La Corte di giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo*, cit., 123 ss.

La prima in ordine cronologico fu la sentenza c.d. *Cadbury-Schweppes*⁴⁷⁸, alla quale si deve la tentata estensione del principio antiabusivo anche al settore della fiscalità non armonizzata.

La vicenda riguardava essenzialmente la tassazione del reddito di due società irlandesi, appartenenti al gruppo societario *Cadbury-Schweppes* e controllate dalla società madre *Cadbury Schweppes plc*, operante nel Regno Unito. Poiché la legislazione britannica prevedeva l'attribuzione e la tassazione in capo alle società residenti degli utili delle società estere detenute per più del 50%, le autorità tributarie britanniche avevano richiesto a *Cadbury Schweppes plc* il pagamento dell'imposta sugli utili realizzati dalle due controllate irlandesi. La società aveva proposto ricorso al giudice nazionale, facendo rilevare la contrarietà della legislazione britannica alla libertà di stabilimento comunitaria e la questione era stata così rimessa alla valutazione della Corte di Giustizia.

In maniera analoga a quanto avvenuto nel caso *Halifax*, anche stavolta il ragionamento del Giudice di Lussemburgo aveva preso le mosse dal considerare come ai cittadini di uno Stato membro non fosse dato di utilizzare quanto contenuto nel Trattato per sottrarsi abusivamente all'impero delle leggi nazionali, né di valersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario⁴⁷⁹.

Al contempo, però, la Corte aveva stavolta precisato come al cittadino comunitario, persona fisica o giuridica che fosse, non potesse nemmeno venire interamente negata la possibilità di adoperare le disposizioni del Trattato per profittare dei vantaggi fiscali riconosciuti dalle norme di uno Stato membro. In ragione di ciò, veniva conseguentemente ritenuto che la costituzione di una società in uno Stato estero per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisca di per se stessa un abuso della libertà di stabilimento⁴⁸⁰.

Poste tali premesse, la Corte si addentrava poi nel cuore della vicenda, analizzando la possibilità di ritenere sindacabili, da parte dei giudici comunitari, le normative nazionali in materia di imposte dirette. Muovendo dalla considerazione che, seppure rimesse alla competenza esclusiva degli Stati membri, tali normative avrebbero comunque dovuto

⁴⁷⁸ Sentenza della Corte di Giustizia, 12 settembre 2006, causa C-196/04, in *Racc.*, 2006, 7995 ss., per un commento della quale, si vedano, tra gli altri, S. CIPOLLINA, *Cfr. legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, 13 ss.; M. BEGHIN, *La sentenza Cadbury-Schweppes e il "malleabile" principio della libertà di stabilimento*, in *Rass. trib.*, 2007, 983 ss.; E. DELLA VALLE, *Tassazione degli utili della società estera controllata e rispetto della libertà di stabilimento*, in *Corr. trib.*, 2006, 3348 ss.; e P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto*, cit., 17 e ss.

⁴⁷⁹ Sentenza della Corte di Giustizia, 12 settembre 2006, causa C-196/04, cit., punto 35.

⁴⁸⁰ *Ivi*, punti 36 e 37.

risultare conformi al diritto comunitario⁴⁸¹, la Corte attribuiva a sé stessa la competenza per valutare una simile compatibilità.

Veniva pertanto statuito, con riferimento al singolo caso di specie, che il trattamento fiscale differenziato, previsto dalla legislazione britannica sulle società estere controllate, si risolvesse effettivamente in una restrizione illegittima della libertà di stabilimento, poiché determinava nei fatti uno svantaggio per le società residenti che disponevano di una controllata estera, dissuadendole dal costituire, acquisire o mantenere società controllate in uno Stato diverso dal proprio⁴⁸².

Il Giudice comunitario, tuttavia, precisava come non fosse interamente da escludere la possibilità che le normative nazionali procedessero a comprimere la libertà di stabilimento, risultando del tutto legittima un'eventuale limitazione discendente da ragioni generali di carattere imperativo⁴⁸³. La stessa limitazione, però, non avrebbe potuto comunque eccedere quanto strettamente necessario al perseguimento degli obiettivi che si prefiggeva, risultando altrimenti illegittima per contrasto con l'ordinamento comunitario. A titolo di esempio, veniva così indicata la facoltà, per gli Stati membri, di introdurre limitazioni alla creazione di entità societarie di puro artificio, che risultassero prive di effettività economica ed apparissero finalizzate all'elusione della normativa fiscale di un singolo ordinamento⁴⁸⁴, a patto, però, che l'effettività delle stesse venisse riscontrata, dai giudici, sulla base di elementi oggettivi (numero di locali, quantitativo di personale operante e/o di attrezzature disponibili) verificabili anche da terzi⁴⁸⁵.

La Corte tornava, dunque, a parlare di “costruzioni di puro artificio”, facendo in modo che tali entità rappresentassero, ancora una volta, lo spartiacque tra uso legittimo delle libertà comunitarie ed il loro abuso, divenendo al contempo il limite entro il quale avrebbe dovuto contenersi la reazione dell'ordinamento interno, che sarebbe altrimenti risultata incompatibile con l'esigenza di assicurare l'effettività del diritto comunitario⁴⁸⁶. Di conseguenza si riproponeva, in materia di imposte dirette, quella medesima equiparazione tra realizzazione di costruzioni artificiali ed abuso del diritto, che era già emersa precedentemente, nell'ambito del

⁴⁸¹ *Ivi*, punto 40.

⁴⁸² *Ivi*, punto 46.

⁴⁸³ *Ivi*, punto 47.

⁴⁸⁴ *Ivi*, punto 55.

⁴⁸⁵ *Ivi*, punto 60.

⁴⁸⁶ S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur. it.*, 2010, 1723.

caso *Emsland-Stärke*, e che pareva essere stata definitivamente superata dalla decisione del caso *Halifax*.

Mossi probabilmente dall'intento di conciliare il portato della giurisprudenza più recente con quanto era stato invece asserito nelle statuizioni precedenti, i giudici della Corte avevano, tuttavia, finito col dare vita a due diverse nozioni di clausola antiabusiva, a seconda che il contesto di riferimento fosse quello delle imposte dirette o quello dell'I.V.A.⁴⁸⁷, complicando inevitabilmente il compito dei giudici chiamati a dargli applicazione.

La situazione aveva, peraltro, finito col diventare ancor più intricata, in conseguenza di quanto asserito con la decisione del c.d. caso *Kofoed*⁴⁸⁸, con la quale era stato compiuto una sorta di *revirement* sulla configurabilità del principio antiabusivo in materia di imposte sui redditi.

La vicenda aveva riguardato, stavolta, uno scambio di quote sociali, intervenuto tra una società danese ed una irlandese, cui aveva fatto seguito una distribuzione di dividendi, che pareva aver privato l'operazione di convenienza economica, ingenerando il sospetto che ci si trovasse dinnanzi ad un'operazione abusiva. La situazione era resa peculiare dal fatto che l'ordinamento danese non avesse ancora trasposto, in una specifica normativa interna, quanto era stato sancito dalla direttiva comunitaria 90/434/CEE: si poneva, pertanto, il problema di valutare se fosse il caso di far valere comunque le sue previsioni (facendone applicazione diretta o adoperando, in alternativa, il principio antiabusivo) o limitarsi a dare applicazione a quanto previsto dalla normativa interna.

Chiamata a pronunciarsi sulle questioni, la Corte di Giustizia rispondeva con grande chiarezza.

In primis, veniva esclusa l'ipotesi dell'applicazione diretta, rilevando come il principio della certezza del diritto fungesse da ostacolo a che le direttive determinassero l'insorgere di obblighi direttamente in capo ai singoli, non potendo, le stesse, essere fatte valere, in quanto

⁴⁸⁷ P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto*, cit., 23 e ss., il quale rileva la necessità di pervenire all'omogeneizzazione del concetto di elusione/abuso tra i due comparti, prima di procedere ad applicare i principi affermati nel caso *Halifax* anche al settore interno delle imposte dirette.

⁴⁸⁸ Sentenza della Corte di Giustizia, 5 luglio 2007, causa C-321/05, in *Racc.*, 2007, 5795 ss.; rispetto alla quale v., tra gli altri, i commenti di E. BRESSAN – D. STEVANATO, *Scambio azionario transfrontaliero: la distribuzione di utili elude il divieto di conguagli in denaro?*, in *Corr. trib.*, 2007, 3104 ss.; G. ZIZZO, *Diritto comunitario, diritto civile e diritto tributario: fuoco incrociato sull'elusione?*, in *Giust. trib.*, 2007, 486 ss.; M. ANDRIOLA, *Quale incidenza della clausola anti-abuso comunitaria nella imposizione sui redditi in Italia?*, in *Rass. trib.*, 2008, 261 ss.; C. GARBARINO, *Spazio all'abuso di diritto, ma i rischi sono limitati*, in *Il sole 24 ore*, 23 gennaio 2009.

tali, dagli Stati membri contro i cittadini europei⁴⁸⁹. In secondo luogo, dopo aver ricordato come le autorità di uno Stato membro risultassero effettivamente tenute ad interpretare il diritto nazionale alla luce della lettera e dello scopo delle direttive comunitarie, il Giudice di Lussemburgo prendeva posizione riguardo all'applicabilità del principio antiabusivo, precisando che l'obbligo di interpretazione conforme non potesse in ogni caso trovare estensione, in presenza di una direttiva non trasposta in una specifica norma nazionale, fino al punto da determinare la creazione di obblighi per i singoli o, addirittura, l'insorgere della loro responsabilità penale⁴⁹⁰. Spettava, invece, al solo giudice nazionale – concludeva la Corte – valutare la ricorrenza, nell'ordinamento interno, di una disposizione o di un principio generale sulla cui base poter ritenere vietato l'abuso del diritto, fornendo – con riferimento al caso di specie – l'esempio delle normative antifrode, che, ove interpretate conformemente all'art. 11, n. 1, lett. a) della direttiva, avrebbero senz'altro potuto giustificare la tassazione dello scambio di quote sociali⁴⁹¹.

Negando, in questa maniera, che il divieto di abuso potesse venire applicato *tout court* anche in sede nazionale, la Corte di Giustizia pareva esser passata dall'asserire la sua più ampia pervasività a negarne la possibilità dell'applicazione automatica, quantomeno con riferimento al settore delle imposte dirette. Il Giudice di Lussemburgo, infatti, aveva chiaramente riconosciuto come l'operatività del principio antiabusivo non potesse in nessun caso prescindere dalla presenza di una specifica disposizione interna, o comunque dalla presenza di un principio nazionale, nei quali fosse possibile radicarne il fondamento, dovendosi, invece, in loro assenza, tutelare anzitutto l'affidamento riposto dal contribuente nell'efficacia delle prescrizioni nazionali. Il divieto d'abuso veniva, in altre parole, caratterizzato come recessivo rispetto al vigore delle specifiche norme nazionali⁴⁹².

La questione della sua applicabilità al settore delle imposte dirette, però, continuava a rimanere tutt'altro che chiusa. Già qualche anno più tardi, infatti, il Giudice di legittimità italiano aveva dovuto rimettere alla Corte di Giustizia due questioni pregiudiziali⁴⁹³, con le

⁴⁸⁹ Sentenza della Corte di Giustizia, 5 luglio 2007, causa C-321/05, cit., punto 42.

⁴⁹⁰ *Ivi*, punto 45.

⁴⁹¹ *Ivi*, punto 46.

⁴⁹² M. POGGIOLI, *Il 'principio anti-abuso' nel prisma della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale. Spunti di riflessione circa la poliedricità di tale figura ed il suo coordinamento con l'esigenza di stabilità e certezza del diritto*, in *Boll. trib.*, 2009, 1425.

⁴⁹³ Le medesime questioni pregiudiziali erano state sollevate d'ufficio dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione con due ordinanze interlocutorie di identico tenore, pronunciate nelle controversie "Safilo S.p.a.", Cass.,

quali era stato domandato di prendere posizione in merito all'applicabilità del principio antiabusivo anche ai settori non armonizzati e sulla configurabilità di un eventuale interesse europeo al contrasto dell'elusione fiscale, che potesse risultar leso dalla mancata applicazione del principio in questione, da parte degli Stati membri.

La Corte di Giustizia aveva replicato con la sentenza c.d. *3M Italia*⁴⁹⁴.

Pur avendo valutato irrilevanti le censure proposte dal giudice nazionale, non risultando la lite oggetto del procedimento principale relativa all'utilizzo fraudolento o abusivo del diritto europeo né tantomeno riguardante l'applicazione di una norma nazionale da cui potesse discendere la restrizione di una delle libertà fondamentali⁴⁹⁵, la Corte non aveva comunque perso l'occasione per rilevare come, all'interno del diritto comunitario, non potesse essere ritenuto esistente un principio di ordine generale che imponesse agli Stati membri di lottare, nell'ambito della fiscalità diretta, contro le pratiche abusive⁴⁹⁶. Pareva, in conseguenza di ciò, tramontare definitivamente la possibilità di fare ricorso al principio antiabusivo anche nel settore delle imposte dirette.

Ma se tale conclusione determinava un evidente restringimento del suo campo di applicazione, un'altra forza, quasi contemporaneamente animata dalla giurisprudenza, mirava invece ad espanderlo .

Se per le imposte dirette, infatti, la Corte di Giustizia aveva mosso nel senso di rendere meno agevole (ed anzi precluso) il ricorso al principio antiabusivo, nel comparto dell'I.V.A. si andava invece verificando il processo contrario: le statuizioni del Giudice comunitario avevano difatti determinato il venir meno di uno dei requisiti fissati dalla sentenza *Halifax*, producendo un abbassamento della soglia minima per la configurabilità del comportamento abusivo.

sez. trib., 3 novembre 2010, ord. n. 22309; e "3M Italia S.p.a.", Cass., sez. trib., 4 agosto 2010, ord. n. 18055, in *Corr. trib.*, 2010, 3273 ss., con nota di M. BEGHIN, *Definizione delle liti ultradecennali tra principi generali di diritto comunitario e costituzionale*; e in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 971 ss, con nota di F. TUNDO, *Definizione agevolata delle liti ultradecennali tra abuso del diritto e aiuti di stato*.

⁴⁹⁴ Sentenza della Corte di Giustizia, 29 marzo 2012, causa C-417/10, non ancora pubblicata in *Racc.*, per un commento della quale si rimanda, tra gli altri, a L. R. CORRADO, *La ricerca di una fonte per il principio generale antielusivo all'ombra della Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 703 ss.

⁴⁹⁵ Sentenza della Corte di Giustizia, 29 marzo 2012, causa C-417/10, cit., punti 30 e 31.

⁴⁹⁶ *Ivi*, punto 32.

La sentenza aprifila di un simile atteggiamento era rappresentata dalla decisione del caso c.d. *Part-Service*⁴⁹⁷. Era difatti accaduto che, in conseguenza della sentenza *Halifax*, il giudice di legittimità italiano si fosse trovato ad interrogarsi sul significato da attribuire ai requisiti fissati per l'identificazione di una pratica abusiva, non riuscendo a stabilire se la qualifica di abusività dovesse venire assegnata alle sole operazioni che perseguivano un vantaggio fiscale come "unico scopo" o se, invece, tale qualifica potesse venire attribuita anche alle operazioni che miravano "essenzialmente" all'ottenimento di un vantaggio fiscale.

Per risolvere tale questione, era stato richiesto l'intervento del Giudice comunitario.

La Corte di Giustizia aveva, allora, iniziato col ripercorrere le conclusioni cui erano pervenuti i giudici della sentenza *Halifax*, ribadendo come la qualifica di pratica abusiva⁴⁹⁸ dovesse venire ricollegata alla presenza di un vantaggio fiscale tale da risultare motivo determinante dell'effettuazione dell'operazione contestata⁴⁹⁹. Il Giudice comunitario aveva poi precisato come lo specifico riferimento all'ottenimento di un vantaggio fiscale come "unico scopo", contenuto nel caso *Halifax*, non dovesse venire inteso come condizione necessaria alla configurabilità di una pratica abusiva, ma come specifica riprova, nel caso che pendeva innanzi al giudice del rinvio, dell'avvenuto superamento della soglia fissata per la configurabilità della stessa⁵⁰⁰.

Per tirare le fila, era stato così riaffermato che, per valutare l'abusività di una determinata condotta, il giudice nazionale avrebbe dovuto verificare, nell'ordine, se il risultato perseguito dall'operazione si fosse o meno risolto in un vantaggio fiscale contrario agli obiettivi della sesta direttiva, e, in caso di risposta affermativa, se tale vantaggio avesse rappresentato effettivamente lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta⁵⁰¹.

Quanto al carattere di essenzialità, la Corte aveva espressamente indicato alcuni parametri (il carattere puramente fittizio delle operazioni ed i nessi giuridici, economici e/o personali esistenti tra gli operatori coinvolti), specificando come gli stessi avrebbero potuti essere

⁴⁹⁷ Sentenza della Corte di Giustizia, 21 febbraio 2008, causa C-425/06, in *Racc.*, 2008, 897 ss.; per la quale si rimanda, tra gli altri, ai commenti di V. LIPRINO, *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 113 ss.; M. POGGIOLI, *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 252 ss.; G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 2008, 869 ss.; e S. CAMILLERI – F. D'ACQUISTO, *Il vantaggio fiscale come "scopo essenziale" rende l'operazione elusiva*, in *Corr. trib.*, 2008, 1457 ss.

⁴⁹⁸ Sentenza della Corte di Giustizia, 21 febbraio 2008, cit., punto 42.

⁴⁹⁹ *Ivi*, punto 43.

⁵⁰⁰ *Ivi*, punto 44.

⁵⁰¹ *Ivi*, punto 58.

adoperati per valutare se il vantaggio fiscale avesse costituito effettivamente lo scopo determinante dell'operazione contestata, indipendentemente dal fatto che fossero ricorsi, nel caso di specie, obiettivi di natura economica, ispirati a considerazioni di marketing, di organizzazione o anche soltanto di garanzia⁵⁰².

La sentenza *Part-Service* aveva, così, causato un'ulteriore estensione dell'ambito applicativo della clausola antiabusiva. Pur se l'intento dei Giudici era stato apparentemente quello di limitarsi a precisare quale fosse l'esatto significato dei termini adoperati nella sentenza *Halifax*, essi avevano indubbiamente proceduto, nei fatti, ad eliminare uno dei requisiti fissati dalla precedente sentenza. Mentre nella sentenza *Halifax*, infatti, la qualificazione di abusività era rimasta subordinata alla condizione che non vi fossero valide ragioni economiche alternative, nella più recente decisione *Part-Service* un simile requisito (negativo) pareva essere stato omissso, essendo, anzi, addirittura precisato che anche l'eventuale presenza di obiettivi economici ispirati da considerazioni di marketing, di organizzazione e di garanzia sarebbe comunque risultata irrilevante ai fini della valutazione del giudice, essendo sufficiente che l'operazione risultasse essenzialmente volta al conseguimento di un vantaggio fiscale contrario agli obiettivi della sesta direttiva.

Anche l'orientamento inaugurato dal caso *Part-Service* non pareva, tuttavia, destinato a durare: già pochi anni dopo, esso veniva contraddetto da quanto asserito nell'ambito della c.d. decisione "*RBS Deutschland Holdings*"⁵⁰³.

Era, difatti, accaduto che una società tedesca operante nel ramo dei servizi bancari (la *RBS Deutschland Holdings*, per l'appunto) avesse acquistato degli autoveicoli prodotti nel Regno Unito e li avesse poi dati in *leasing* a società residenti nel territorio britannico. Una simile circostanza aveva determinato la conseguenza che le operazioni di *leasing* non fossero risultate assoggettabili all'I.V.A. né in Germania, dove venivano considerate cessioni di beni e perciò territorialmente rilevanti nel luogo in cui tale cessione era avvenuta, né tantomeno nel Regno Unito, dove erano state invece considerate operazioni rilevanti per il solo Paese di stabilimento del prestatore. Il fisco inglese aveva, invece, deciso di contestare l'abusività della pratica, disconoscendo la detrazione dell'IVA richiesta dalla società tedesca, provocandone il

⁵⁰² *Ivi*, punto 62.

⁵⁰³ Sentenza della Corte di Giustizia, 22 dicembre 2010, C-277/09, in *Racc.*, 2010, 13805 ss.

successivo ricorso, che aveva, a sua volta, determinato la rimessione della questione al giudice comunitario.

Chiamata ad intervenire, la Corte di Giustizia aveva in prima battuta rilevato come, nonostante l'armonizzazione prodotta dalla direttiva comunitaria, permanessero ancora, in materia di IVA, differenze legislative e regolamentari tra i diversi Stati membri. Il che, tuttavia, non avrebbe potuto determinare - continuava la Corte - una limitazione, per il soggetto passivo, del suo diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte, nemmeno nel caso in cui lo Stato deputato alla riscossione dell'IVA a valle avesse ommesso di farlo per via della peculiare qualificazione giuridica assegnata all'operazione commerciale realizzata⁵⁰⁴. Il diritto alla detrazione dell'IVA, infatti, doveva essere ritenuto un principio fondamentale del sistema delineato dalla direttiva⁵⁰⁵ e, in quanto tale, l'incoerenza di una soluzione in cui il soggetto passivo si fosse trovato a poter detrarre un'imposta mai versata, rappresentava l'inevitabile prezzo da pagare per garantire l'effettività di tale principio.

La Corte, dunque, aveva dovuto riconoscere come, anche dinnanzi ad un'evidente strumentalizzazione delle divergenze legislative tra Stati membri, e pure in presenza di un vantaggio fiscale palesemente asistemico, la preminenza di un diritto di derivazione comunitaria non consentisse comunque di qualificare un'operazione come abusiva, nonostante la stessa ne recasse, all'evidenza, tutti i crismi individuati dalla giurisprudenza europea.

La necessità di far salva l'applicazione del diritto comunitario contribuiva conseguentemente a rafforzare il ruolo di una delle variabili dell'equazione di abusività (quella, per l'appunto, dell'effettività del diritto comunitario), facendo in modo che venissero ulteriormente a complicarsi le problematiche di confusione ed incertezza che la stessa aveva già contribuito a generale.

E che una simile variabile risultasse in grado conferire al concetto di abuso una forza tale da disgregare⁵⁰⁶ anche i principi cardine dei singoli ordinamenti nazionali, era apparso, del resto, ben chiaro da una decisione della Corte di Giustizia di poco anteriore alla RBS, con la quale il Giudice di Lussemburgo aveva dovuto cercar di risolvere la questione del bilanciamento tra

⁵⁰⁴ *Ivi*, punti 41 e 42.

⁵⁰⁵ *Ivi*, punto 39.

⁵⁰⁶ M. BASILAVECCHIA, *Il giudicato esterno cede all'abuso del diritto (ma non solo)*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 20.

l'esigenza di stabilità del giudicato nazionale e quella di effettività del divieto di abuso del diritto comunitario.

Nello specifico, era accaduto che il giudice nazionale italiano rimettesse all'attenzione del Giudice comunitario la soluzione di una problematica ingenerata dal concetto di "giudicato esterno", ovvero sia quell'interpretazione dell'art. 2909 c.c. che, sancita dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione⁵⁰⁷, aveva consentito all'accertamento fiscale coperto da giudicato di esplicare efficacia vincolante tra le parti, in fatto o in diritto ed anche esternamente, e cioè nelle cause ancora pendenti o da avviare rispetto a periodi d'imposta diversi. Una volta emerso il principio antiabusivo, si era però posto il problema di valutare se il diritto comunitario risultasse o meno d'impedimento al mantenimento di una simile opzione interpretativa, atteso che dall'utilizzo del concetto di giudicato esterno avrebbe potuto discendere un risultato contrastante con la possibilità di dare applicazione allo strumento antiabusivo, che risultava a sua volta funzionale al recupero di un'imposta oggetto di armonizzazione europea: quella sul valore aggiunto.

La Corte di Giustizia aveva fornito risposta con la sentenza c.d. *Olimpiclub*⁵⁰⁸.

Il ragionamento del Giudice comunitario era principiato dal considerare come, l'esigenza di tener fermi gli effetti delle sentenze divenute definitive (c.d. autorità di cosa giudicata), fosse di fondamentale importanza tanto per la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici, quanto per la buona amministrazione della giustizia⁵⁰⁹. Alla luce di ciò, la Corte aveva poi asserito come il diritto comunitario non avrebbe potuto imporre la disapplicazione delle norme processuali interne che attribuivano autorità di cosa giudicata ad una decisione, a patto però che tali norme non risultassero strutturate in maniera tale da rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti comunitari (principio di effettività), né determinassero per tali

⁵⁰⁷ Cass. civ., sez. un., 16 giugno 2006, n. 13916, in *Boll. trib.*, 2006, 1224; per la quale si rimanda ai contributi di G. INGRAO, *La rilevanza del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 1954 ss.; C. MAGNANI, *Sui limiti oggettivi del giudicato tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2006, 763 ss.; e F. TESAURO, *Profili del giudicato tributario*, in *Boll. trib.*, 2008, 869.

⁵⁰⁸ Sentenza della Corte di Giustizia, 3 settembre 2009, C-2/08, in *Racc.*, 2009, 3879 ss.; per la quale si rimanda ai commenti, tra gli altri, di P. PIANTAVIGNA, *Effettività del diritto comunitario in un caso paradigmatico di VAT planning*, in *Riv. dir. fin.*, 2009, 69 ss.; R. MICELI, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza "Olimpiclub"*, in *Rass. trib.*, 1846 ss.; O. LOMBARDI, *Certezza del diritto e primato del diritto comunitario in presenza di giudicato esterno in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 303 ss.; A. GAVA, *Giudicato nazionale e diritto comunitario: (quale) nuova chiave di lettura del rapporto tra gli ordinamenti?*, in *Eur. dir. priv.*, 2010, 293 ss.; A. POGGIO, *Dopo Lucchini, il caso Fallimento Olimpiclub: il ridimensionamento dell'efficacia del giudicato esterno "anticomunitario"*, in *Giur. it.*, 2010, 369 ss.; P. CENTORE, *Esiste un'effettiva tutela del diritto comunitario nell'IVA: dal caso Olimpiclub alla vicenda "Trasportes Urbanos"*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2010, 384 ss.; e F. FRADEANI, *Di nuovo il giudicato sostanziale di fronte alla Corte di Giustizia CE: il caso Olimpiclub*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 788 ss.

⁵⁰⁹ Sentenza della Corte di Giustizia, 3 settembre 2009, C-2/08, punto 22.

diritti un trattamento meno favorevole di quello che veniva ricollegato a situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza)⁵¹⁰.

Ma se una simile affermazione aveva potuto fornire implicita riconferma della validità del dogma di “giudicato tributario interno”, l’identica conclusione non poteva invece esser raggiunta con riferimento al concetto di “giudicato esterno”. Il Giudice comunitario, infatti, aveva proseguito il proprio ragionamento rilevando come l’applicazione del principio di autorità della cosa giudicata risultante dal concetto di giudicato esterno avrebbe potuto far sì che, nel caso in cui la decisione divenuta definitiva fosse stata fondata su di un’erronea interpretazione delle pratiche abusive in materia di IVA, tale erronea applicazione si sarebbe poi inevitabilmente riflessa in ciascuno dei nuovi esercizi oggetto di eventuali statuizioni future, determinando così la perpetuazione di un’interpretazione incompatibile con l’esercizio del diritto comunitario⁵¹¹.

Il concetto di “giudicato esterno”, quindi, risultava astrattamente in grado di ostacolare l’efficace applicazione della clausola antiabusiva, finendo di conseguenza per porsi in contrasto con il principio di effettività del diritto comunitario⁵¹². Principio di effettività che, a sua volta, veniva ritenuto prevalente rispetto alle esigenze di certezza e stabilità dell’ordinamento nazionale italiano, che apparivano, al contrario, incapaci di giustificare da sole la sopravvivenza del concetto di giudicato esterno.

Trovava, pertanto, conferma il timore di quanti⁵¹³ avevano precedentemente rilevato come la connotazione immanente del concetto di abuso potesse effettivamente destabilizzare i singoli ordinamenti nazionali, riuscendo a sovvertire quegli equilibri valoriali che si erano, mano a mano, sedimentati nel tempo e che, improvvisamente, si erano, invece, trovati esposti alla forza erosiva di vicende giurisprudenziali dall’esito incerto. Il carattere prismatico⁵¹⁴ della giurisprudenza comunitaria, d’altronde, presentava un’attitudine indubbiamente distorsiva dei meccanismi del mercato unico, contribuendo a rendere sempre più urgente ed improrogabile una puntuale, esaustiva ed omogenea disciplina del principio antiabusivo da parte del legislatore europeo.

⁵¹⁰ *Ivi*, punti 23 e 24.

⁵¹¹ *Ivi*, punto 29.

⁵¹² *Ivi*, punto 30.

⁵¹³ M. POGGIOLI, *Il “principio anti-abuso” nel prisma della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, cit., 1426.

⁵¹⁴ *Ibidem*.

L'avvenuta positivizzazione del principio ad opera dell'art. 54 della Carta di Nizza⁵¹⁵, del resto, non pareva essere stata sufficientemente soddisfacente dal punto di vista della certezza del diritto, dal momento che la disposizione in questione non era concretamente riuscita a risolvere il rischio di una possibile implementazione "a macchia di leopardo" da parte degli Stati membri, che avrebbero infatti potuto concretamente recepirla in maniera multiforme ed eteromorfa.

Né, tantomeno, era parso adeguato il rimedio successivamente approntato dal Trattato di Lisbona⁵¹⁶, che pure aveva attribuito alla Carta di Nizza la medesima vincolatività giuridica e normativa dei Trattati⁵¹⁷, consentendo così alle corti nazionali di farne utilizzazione diretta: l'art. 54, infatti, aveva continuato a rimanere sprovvisto di quella specificità che ne avrebbe consentito (ma anche imposto) un'applicazione uniforme da parte dei giudici nazionali, facendo in modo che la medesima operazione potesse venire ad assumere ora la qualificazione di condotta abusiva, ora apparire del tutto fisiologica, a seconda dei diversi ordinamenti nazionali nei quali si fosse trovata ad essere giudicata.

Compiendo uno sforzo interpretativo, però, pareva, a ben vedere, possibile, scorrendo le pieghe dell'iridata giurisprudenza comunitaria, riuscire comunque ad isolare alcuni tratti comuni, che, messi in correlazione tra loro, contribuivano a delineare una sorta di nozione unitaria del concetto di abuso del diritto, avvicinando lo stesso all'effettiva compatibilità con il principio di certezza del diritto, necessaria, a sua volta, ad assicurare la speditezza dei traffici economici.

5.4. Un nucleo comune alla definizione del divieto di abuso del diritto tributario.

Dall'insieme dei casi giurisprudenziali presi in considerazione, nello specifico, pareva emergere con una certa ricorrenza un primo elemento, che vincolava la qualifica di abusività all'ottenimento di un vantaggio fiscale, determinatosi per effetto della condotta sindacata e contrario agli obiettivi perseguiti dalla normativa utilizzata dal contribuente. Un'operazione economica, pertanto, sarebbe risultata concretamente abusiva, nell'ottica comunitaria,

⁵¹⁵ v. *supra*, Cap. I, par. 2, 5.

⁵¹⁶ Il TUE, firmato il 13 dicembre 2007 dai Capi di Stato e di Governo, è stato sottoposto alla ratifica di tutti i 27 Stati membri dell'Unione europea ed è entrato in vigore il 1 dicembre 2009.

⁵¹⁷ Art. 6, par. 1, TUE; ai sensi del quale "l'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati".

soltanto quando la stessa fosse apparsa formalmente aderente alla normativa invocata per la sua realizzazione, ma ne fosse poi risultata difforme da un punto di vista teleologico.

L'elemento della asistematicità, che ha consentiva alla giurisprudenza di tracciare una linea di demarcazione netta tra le pratiche ritenute abusive e le fattispecie in cui il diritto comunitario risultava invece debitamente invocato⁵¹⁸, è stato per la prima volta emarginato nella decisione *Emsland-Starke*, per essere poi approfondito e affinato nelle successive tre decisioni *Halifax*, *Cadbury-Schweepes* e *Part-Service*. Esso ha rappresentato, in concreto, il *trait d'union* tra la nozione di abuso del diritto tributario e quella di abuso del diritto civile, risultando abbastanza evidente che entrambe le definizioni, al netto delle differenti normative cui facevano riferimento, finissero per insistere sulla medesima idea di tensione tra forma e sostanza, tra applicazione delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni e mancato raggiungimento degli obiettivi posti dalle medesime.

Non parrebbe, per questo motivo, erroneo provare a sostenere che la tipologia di abuso delineata dalla Corte di Giustizia con riferimento al settore tributario si sia originata come una sorta di gemmazione indiretta di quella medesima figura di abuso del diritto che aveva visto la luce nella giurisprudenza civile francese di inizio Novecento e che era poi stata successivamente portata avanti dalle corti transalpine, fino ad arrivare a influenzare i giuristi che si sono trovati a comporre le corti europee responsabili della (ri)nascita del concetto in ambito sovranazionale.

Ad un elemento inequivocabilmente attinente al lato oggettivo della condotta, la giurisprudenza comunitaria era poi stata solita farne seguire un secondo, inizialmente declinato in termini soggettivi (l'intenzione di realizzare condotte artificiali per ottenere vantaggi fiscali del caso *Emsland-Starke* e lo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale del caso *Halifax*) e poi traslato anche su un piano maggiormente oggettivo, in conseguenza dell'operato richiamo all'effettività economica ed agli elementi fattuali utilizzati per dimostrarla.

In tale ottica, il riferimento alle costruzioni meramente artificiali del caso *Cadbury-Schweepes* poteva essere, dunque, inteso in maniera sostanzialmente analoga allo scopo essenziale di conseguire un vantaggio fiscale delineato nel caso *Halifax*, andando lo stesso a rappresentare un valido ausilio per la ricerca del criterio stabilito nel *leading case* comunitario. Nello stesso

⁵¹⁸ P. PISTONE, Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario, cit., 324.

senso doveva, di conseguenza, essere interpretato anche il richiamo effettuato dal caso *Part-Service* al carattere puramente fittizio delle operazioni ed ai nessi giuridici, economici e/o personali esistenti tra gli operatori, che erano stati ritenuti dal Giudice comunitario parametri idonei a provare l'essenzialità del vantaggio fiscale, indipendentemente dall'eventuale esistenza di obiettivi economici ispirati da considerazioni di marketing, di organizzazione o di garanzia.

Nella visione comunitaria, in altre parole, le ragioni economiche alternative dell'operazione finivano per non risultare idonee, anche ove valide, ad escludere, da sole, il carattere di abusività della condotta, potendo assumere tale attitudine soltanto ove le stesse fossero poi riuscite altresì a porsi in termini di prevalenza rispetto alle ragioni fiscali.

Il ruolo effettivamente ricoperto dall'elemento delle valide ragioni economiche, pertanto, finiva con l'essere uno degli aspetti che contribuivano a differenziare maggiormente la nozione di abuso del diritto comunitario dalla nozione di operazione elusiva cristallizzata nell'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73, trovandosi ad avere, le due definizioni, numerosi punti di convergenza in tutti quanti gli altri loro aspetti fondamentali. La descrizione delle condotte abusive, infatti, appariva del tutto analoga a quella delle operazioni elusive individuate dalla previgente normativa nazionale, potendosi al più rilevare come le prime godessero di uno spettro applicativo più ampio, in conseguenza del fatto che le finalità fiscali venivano riguardo ad esse declinate in termini di essenzialità anziché di esclusività.

Del tutto identico, invece, risultava l'elemento della contrarietà rispetto allo spirito delle leggi, così come identici apparivano gli effetti ricollegati all'avvenuta qualificazione di elusività/abusività, identificati, in entrambe le norme, come ripristino della situazione che si sarebbe venuta a creare in assenza delle operazioni contestate e, dunque, nell'applicazione delle disposizioni eluse⁵¹⁹.

A dispetto delle menzionate analogie, però, le due nozioni si trovavano comunque ad essere accompagnate da un'alea applicativa ben differente, in conseguenza del fatto che le stesse, non solo risultavano basate su di un fondamento giuridico del tutto diverso (l'espressa ed articolata enunciazione di una specifica disposizione, nel primo caso, la mera elaborazione

⁵¹⁹ Bisogna, tuttavia, rilevare come, mentre nel caso delle operazioni abusive l'indetraibilità dell'Iva consegue all'applicazione teleologica delle norme sostanziali, nell'ottica dell'ordinamento interno, l'inopponibilità dei vantaggi fiscali è conseguenza diretta di quanto disposto dalla specifica norma antielusiva.

giurisprudenziale, nel secondo), ma soprattutto si vedevano ricollegate un ambito di operatività affatto coincidente (l'abuso del diritto comunitario assumeva una connotazione immanente, risultando quindi potenzialmente applicabile ad un numero indefinito di operazioni, mentre la nozione di condotta elusiva delineata dall'art. 37-*bis* operava con esclusivo riferimento alle operazioni tipizzate nel medesimo articolo).

Ciò si traduceva in una notevole difficoltà di coordinamento tra le due nozioni, che si determinava soprattutto con riferimento al settore dell'I.V.A., oggetto di armonizzazione e rimesso all'esclusiva competenza del legislatore comunitario. Se per le imposte dirette, infatti, i casi *Kofoed e 3M Italia* avevano ribadito come l'efficacia domestica del divieto d'abuso dovesse comunque rimanere subordinata all'esistenza di una disposizione o di un principio interni (che gli Stati membri non avevano tuttavia l'obbligo di implementare), per il comparto I.V.A., la diretta applicabilità della nozione di abuso del diritto comunitario era stata invece sostenuta non soltanto dai giudici di Lussemburgo (nei casi *Halifax* e *Part-Service*), ma anche dalla dottrina nazionale.

Gli autori⁵²⁰ più attenti, infatti, non avevano mancato di rilevare come, costituendo espressione di un principio generale del diritto europeo, la clausola antiabusiva dovesse ritenersi suscettibile di applicazione diretta in tutte le materie rimesse all'esclusiva competenza comunitaria, risultando prevalente anche rispetto al diritto comunitario derivato.

La giurisprudenza italiana, dal canto suo, si era in un primo momento mostrata scettica circa l'esistenza di una clausola antiabusiva generale, schierandosi per l'applicabilità delle sole disposizioni antielusive specifiche. Un simile orientamento era, tuttavia, rapidamente mutato, poi, in seguito alla decisione *Halifax*, in conseguenza della quale, le corti italiane si erano determinate a sostenere non solo l'emergenza di un principio antiabusivo interno, desumibile dalle fonti comunitarie, ma persino a radicarne il fondamento all'interno dell'ordinamento nazionale, incardinando la clausola antiabusiva nello stesso dettato costituzionale.

Voler ricondurre il processo di maturazione della giurisprudenza di legittimità soltanto ad un gioco di sottili equilibrismi interpretativi, imposti dalla mutata giurisprudenza comunitaria risulterebbe, tuttavia, riduttivo: l'emersione del principio antiabusivo anche nell'ambito dell'ordinamento interno, infatti, sembrerebbe piuttosto essere stato il modo con cui gli interpreti hanno inteso fornire risposta ad un'esigenza che risultava già da tempo avvertita

⁵²⁰ C. ATTARDI, *L'elusione nell'Iva. L'impatto del divieto comunitario di abuso del diritto*, in *Il Fisco*, 2007, 4572.

nell'ambito dell'ordinamento nazionale, cogliendo al balzo la possibilità offerta dal Giudice di Lussemburgo. Parrebbe, in altre parole, che la Corte di Cassazione abbia sfruttato l'emergenza di un principio a livello europeo per sdoganare definitivamente l'utilizzo dello strumento antiabusivo anche all'interno dell'ordinamento tributario nazionale.

Un simile passaggio, del resto, non si è concretizzato solamente nel recepimento di quanto era già stato espresso dai giudici comunitari, ma ne ha rappresentato un ulteriore sviluppo, contribuendo ad originare tutta una serie di conseguenze pratiche, che hanno poi, a loro volta, dato impulso ad una nuova fase di sviluppo del concetto di abuso del diritto tributario.

Le anzidette considerazioni, unite alle peculiarità del contesto ordinamentale italiano ed alla delicatezza dei problemi pratici che sono stati rimessi all'attenzione delle corti nostrane, rendono doveroso, a questo punto, procedere ad una loro trattazione più approfondita, soffermandosi sulle modalità mediante le quali è avvenuto il recepimento del concetto di abuso ad opera dell'ordinamento tributario interno.

6. Il recepimento del concetto di abuso da parte dell'ordinamento tributario italiano

Nel contesto italiano, l'introduzione degli artt. 10 l. n. 408/1990 e 37-*bis* D.P.R. 600/73 aveva contribuito – come già visto⁵²¹ - ad arginare il fenomeno delle fusioni di comodo, ma non aveva del tutto impedito che i contribuenti facessero ancora ricorso a pratiche elusive, nel tentativo di minimizzare il proprio carico fiscale.

Tra gli anni '80 e l'inizio degli anni '90, infatti, nello stesso periodo in cui si andava manifestando il frequente utilizzo delle fusioni di comodo, si erano altresì sviluppate delle nuove architetture negoziali, volte ad aggirare l'allora vigente⁵²² sistema di tassazione dei dividendi.

⁵²¹ v., *supra*, Cap. II, parr. 4.2, 101 s. e 4.3, 103 ss.

⁵²² La riforma dell'imposizione sul reddito delle società, contenuta nel decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, ha successivamente modificato l'allora vigente regime di tassazione degli utili, determinando il passaggio da un regime fondato sul principio dell'imputazione (in base al quale veniva considerato effettivo possessore dell'utile societario il socio e non la società, rendendo così l'imposta assolta dalla società in sede di produzione dell'utile un mero acconto) ad un sistema basato sulla parziale esenzione (in cui, al ricorrere di determinate condizioni, le plusvalenze/minusvalenze su partecipazioni risultavano esenti da imposta, così come i dividendi incassati).

In realtà, anche il metodo dell'esenzione, differenziando il regime impositivo dei dividendi (incondizionatamente esclusi da tassazione) da quello delle plusvalenze/minusvalenze (esenti/indeducibili solo al ricorrere di determinate condizioni) lasciava ferma la possibilità, per i contribuenti, di realizzare degli arbitraggi fiscali: essi potevano, infatti, minimizzare ancora il carico fiscale attraverso un preventivo incasso di dividendi esclusi da imposizione, a cui fare poi seguire la realizzazione di plusvalenze esenti/minusvalenze fiscalmente deducibili (tali in assenza di uno qualsiasi dei requisiti fissati per la *participation exemption*).

Si trattava delle c.d. operazioni di *dividend stripping*⁵²³ e di *dividend washing*⁵²⁴.

Tali operazioni, nonostante presentassero un carattere manifestamente elusivo, erano risultate, in un primo momento, del tutto incensurabili da parte dell'Amministrazione finanziaria, poiché rimaste oggetto di una vera e propria lacuna normativa, non essendo state ricomprese nell'elencazione tassativa di cui all'art. 10 l. n. 408/1990.

Il legislatore era comunque intervenuto per porvi rimedio, modificando⁵²⁵ dapprima l'art. 14 del TUIR (disconoscendo, per tali operazioni, il credito d'imposta) ed ampliando, poi, il novero delle fattispecie che l'art. 10⁵²⁶ individuava come potenzialmente elusive, andando così ad aggiungervi le "cessioni o valutazioni di valori mobiliari"⁵²⁷.

Con l'avvento dell'art. 37-*bis*, però, il problema si era nuovamente presentato, essendosi la nuova disposizione mostrata incapace di contrastare le c.d. operazioni di interposizione reale (ove la forma e la sostanza vengono a coincidere) ed adatta a contrastare i soli casi di c.d. interposizione fittizia (caratterizzati, invece, dalla divaricazione fra situazione esteriore e situazione sostanziale)⁵²⁸.

Si rendeva, pertanto, necessaria una nuova rimodulazione del TUIR, che, intervenuta puntuale nell'autunno del 2005⁵²⁹, aveva inserito nell'art. 109 il comma 3-*bis*, andando così a sancire una particolare forma di indeducibilità delle minusvalenze sui dividendi non tassati e privando di qualsiasi utilità il contribuente che si fosse avvalso delle operazioni in questione.

⁵²³ Il *dividend stripping* è una complessa operazione negoziale che consente di percepire dividendi per interposta persona, consistendo – nella sostanza – in una cessione/costituzione di un diritto di usufrutto su azioni o quote, per effetto della quale il cedente trasforma quello che sarebbe un reddito da partecipazione in reddito di negoziazione (che, in quanto tale, non va incontro a ritenuta sui dividendi) ed il cessionario percepisce i dividendi con una ritenuta meno onerosa e con la possibilità di dedurre comunque il costo dell'usufrutto.

⁵²⁴ Il *dividend washing* è, invece, un'operazione negoziale consistente nella compravendita di partecipazioni in prossimità della data di stacco del dividendo e nella successiva retrocessione dei titoli dopo l'incasso degli utili. L'operazione, nel complesso, consente - da un lato - di percepire dividendi esenti da imposizione ("travestiti" da plusvalenza sulle partecipazioni, essi non vanno incontro ad alcuna imposizione) e - dall'altro - di conseguire una minusvalenza deducibile ai fini fiscali (in quanto i titoli vengono retrocessi ad un valore inferiore rispetto a quello d'acquisto). L'utilizzo di una simile pratica diventa di grandissima rilevanza in seguito alla menzionata riforma dell'imposizione sul reddito delle società.

⁵²⁵ Con le norme dell'art. 7-*bis*, comma 1, lett. a) e b) del d.l. 372/1992, convertito in l. 5 novembre 1992, n. 429, che andava ad inserire nell'art. 14 del TUIR i commi 6-*bis* e 7-*bis*.

⁵²⁶ Con l'art. 28 della l.n. 23 dicembre 1994, n. 724.

⁵²⁷ G. CORASANITI, *La nullità dei contratti come strumento di contrasto delle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Obbl. contr.*, 2006, 302.

⁵²⁸ Circolare n. 39 del 27 giugno 2007 dell'Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

⁵²⁹ Con l'emanazione del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, poi convertito dalla l. n. 248/2005.

Se dal punto di vista normativo, però, il travagliato *iter* legislativo era alla fine riuscito a dotare l'ordinamento della strumentazione idonea a contrastare le operazioni di *dividend washing* e *dividend stripping*, dal punto di vista pratico-giurisprudenziale il problema rimaneva ancora vivo e pulsante.

Nella prima metà degli anni '90, infatti, le Commissioni tributarie⁵³⁰ avevano iniziato a trovarsi davanti numerose controversie aventi ad oggetto proprio questo genere di operazioni, decidendo di fare ricorso all'istituto della nullità previsto dal codice civile. A distanza di quasi un decennio, però, le questioni erano poi passate alla competenza dei giudici di legittimità, che, trovatisi a non poterle affrontare con gli strumenti che erano stati nel frattempo predisposti dal legislatore fiscale (non suscettibili di applicazione retroattiva), avevano dovuto ingegnarsi nella ricerca di soluzioni di altro genere.

Aveva trovato, pertanto, origine una lunga stagione di creazioni giurisprudenziali, nella quale si erano accavallati numerosissimi e frequenti mutamenti interpretativi, non sempre contraddistinti dalla medesima coerenza di fondo. Ciascuno di questi orientamenti ha, tuttavia, avuto il merito di dare impulso all'indirizzo interpretativo seguente, facendo in modo che si riuscisse a fornire, man mano, risposta a quasi tutti gli inconvenienti dogmatico-pratici che erano andati parallelamente ad emergere nel tempo.

Il percorso evolutivo della giurisprudenza nazionale, per tali ragioni, non può essere naturalmente considerato come un blocco interpretativo monolitico, ma deve essere invece scomposto ed analizzato in più sottofasi, ciascuna delle quali si è fatta a suo tempo latrice di un diverso modo di intendere e porsi dinanzi al fenomeno dell'abuso del diritto.

6.1. La I fase giurisprudenziale (2000-2002): la piena tutela dell'autonomia negoziale

Il primo orientamento della Suprema Corte trovava espressione mediante un trittico di sentenze, emanate tra il 2000 ed il 2002, con le quali veniva riconosciuta la piena legittimità delle operazioni di *dividend washing*, argomentando come nei confronti delle stesse non potesse

⁵³⁰ Tra le altre, v. Comm. trib. I grado Ivrea, 3 luglio 1995, in *Rass. trib.*, 1995, 1528 ss., con nota di R. LUPI, *Usufrutto di azioni: una norma antielusione non si può inventare*; Comm. trib. I grado Caserta, 20 novembre 1996, in *Boll. trib. d'inf.*, 1997, 1490 ss.; Comm. trib. prov. Cuneo, 3 novembre 1997, n. 61, in *Rass. trib.*, 1998, 572 ss., con nota di D. STEVANATO, *Il dividend washing e l'applicabilità dello schema della 'sostituzione dei redditi' al percettore dei dividendi: notazioni critiche*; Comm. trib. prov. Torino, 29 gennaio 1998, n. 311, *ivi.*, 570 ss.; Comm. trib. prov. Bologna, 19 febbraio 1998, in *Corr. trib.*, 1998, 1739 ss., con nota di G. PORCARO, *"Dividend washing" con fondi comuni di investimento ed interposizione fittizia*; Comm. trib. prov. Firenze, 28 marzo 1998, in *Toscana giur.*, 1998, 641 ss.; Comm. trib. prov. Milano, 30 marzo 1998, n. 58, in *Riv. dir. fin.*, 1998, 231 ss.; Comm. trib. prov. Verona, 23 giugno 1998, in *Tributi*, 1998, 1131 ss.; Comm. trib. prov. Parma, 20 luglio 1998, in *Riv. giur. trib.*, 1998, 1089 ss.; Comm. trib. prov. Roma, 18 gennaio 1999, n. 346, in *Rass. trib.*, 1999, 1492 ss., con nota di D. STEVANATO, *Dividend washing e usufrutto su azioni: riflessioni a "caldo" su sostituzione di redditi, simulazione ed elusione tributaria*.

venir fatto valere né lo schema dell'interposizione fittizia di cui all'art. 37, comma 3, D.P.R. 600/1973, né la sanzione della nullità, che l'art. 1344 c.c. ricollegava ai negozi in frode alla legge.

Il trittico era aperto dalla sentenza n. 3979/2000⁵³¹ della Corte di Cassazione.

Per effetto di tale statuizione, i giudici di legittimità escludevano che l'art. 37-*bis* potesse trovare applicazione con riferimento alle operazioni di *dividend washing*, argomentando come tale norma “inequivocamente si occupa del caso dell'interposizione fittizia in senso proprio, caratterizzata dalla divaricazione fra situazione esteriore e situazione sostanziale, rispettivamente riferibili all'interposto ed all'interponente, non anche del caso dell'interposizione cosiddetta reale, ove la forma e la sostanza coincidono, e si può porre soltanto un problema di validità ed efficacia dell'atto negoziale determinativo della variazione soggettiva nella titolarità del bene”⁵³².

Nella stessa sentenza veniva altresì escluso che potesse essere opposta la nullità del contratto di cessione delle azioni per devianza della causa, atteso che, ai sensi dell'art. 1344 c.c., tale evenienza sarebbe potuta ricorrere soltanto qualora si fosse stati in presenza di una violazione di norma imperativa. Un simile caso, argomentavano invece i giudici, non sarebbe “identificabile nel mero risparmio, né può discendere dal semplice rilievo che, senza la costituzione di quel rapporto, l'erario avrebbe ottenuto un maggiore incasso, ma presuppone un *quid pluris*, cioè una disposizione di legge che vieti il contratto quando esso (in sé lecito) implichi in concreto una riduzione del prelievo impositivo. Pertanto [...] la frode alla legge ex art. 1344 cod. civ. non è ravvisabile per il solo fatto che un atto negoziale (reale e non simulato) abbia spostato la titolarità del bene al contribuente favorito, occorrendo una norma che direttamente od indirettamente neghi la facoltà di trasmigrare con l'atto stesso dall'uno all'altro regime di tassazione; in difetto, si rimane nell'ambito della mera lacuna della disciplina tributaria, per non aver prefigurato la possibilità dei contribuenti di optare per assetti privatistici fiscalmente proficui”⁵³³.

In assenza di una specifica disposizione di legge, dunque, alla Cassazione non rimaneva che ritenere lecita, e dunque ammissibile, la fattispecie del *dividend washing*.

⁵³¹ Cass., sez. trib., 3 aprile 2000, n. 3979, in *Rass. trib.*, 2000, 917 ss.; con commenti di E. NUZZO, *Il dividend washing tra la cessione temporanea di titoli azionario e l'usufrutto di azioni*; e F. PAPARELLA, *Primi punti fermi della Cassazione sull'art. 37, comma 3, del D.P.R. 600 del 1973*, *ivi*, 1273.

⁵³² Cass., sez. trib., 3 aprile 2000, n. 3979, *cit.*, 918.

⁵³³ *Ibidem*.

Una simile conclusione veniva poi ribadita anche dalla seguente sentenza n. 11351/2001⁵³⁴.

In questa occasione, i giudici trovavano il modo di precisare come l'interesse all'autonomia negoziale dei privati risultasse senz'altro preminente rispetto a quello di gettito riferibile all'Amministrazione finanziaria, non potendosi, per tale motivo, consentire che quest'ultima procedesse a rideterminare la natura di un contratto in spregio alla volontà delle parti.

Affermava, infatti, la Corte, che, per quanto fosse vero che la qualificazione di un contratto non dipendesse esclusivamente dal *nomen iuris* adoperato dalle parti stesse, dovendo il suo inquadramento venire effettuato in termini rigorosamente obbiettivi, risultava “altrettanto certo che tale inquadramento deve essere correlato alla comune intenzione dei contraenti [...]: se così non fosse, le parti verrebbero, infatti, ad essere vincolate da effetti giuridici privi di ogni collegamento con la loro volontà, in contrasto con il principio di autonomia privata, il quale implica che, nei limiti imposti dalla legge, tali soggetti abbiano il potere di liberamente determinare il contenuto del contratto e che gli effetti giuridici siano congruenti con lo scopo da essi perseguito”⁵³⁵.

Né per altro verso, continuavano i giudici, il potere di riqualificazione avrebbe potuto esser fondato sugli artt. 1344 e 1418 c.c., che sanciscono la nullità dei soli contratti che tentano di eludere l'applicazione di una norma imperativa: “non è sufficiente, infatti, che una norma sia inderogabile perché possa essere sia qualificata come imperativa, essendo a tal fine necessario che essa sia di carattere proibitivo e sia posta, altresì, a tutela di interessi generali che si collochino al vertice della gerarchia dei valori protetti dall'ordinamento giuridico. Caratteri, questi, certamente non ravvisabili nelle norme tributarie, in quanto esse sono poste a tutela di interessi pubblici di carattere settoriale e, in linea di massima, non pongono divieti, ma assumono un dato di fatto quale indice di capacità contributiva. Del resto, le disposizioni del codice civile considerano l'illiceità quale causa di nullità e non di conversione del contratto in frode alla legge in quello che costituisce presupposto per l'applicazione della norma che le parti intendevano eludere: resta così confermato, anche sotto tale ulteriore profilo, che neppure tali norme offrono argomenti per giustificare l'attribuzione all'Amministrazione finanziaria del potere di riqualificare i contratti posti in essere dalle parti al fine di beneficiare di un trattamento fiscale più vantaggioso”⁵³⁶.

⁵³⁴ Cass., sez. trib., 3 settembre 2001, n. 11351, in *Giur. ita.*, 2002, 1102 ss.

⁵³⁵ *Ivi*, 1103.

⁵³⁶ *Ibidem*.

Da ultimo, la Corte riteneva di dover escludere, rispetto al caso di specie, l'applicabilità dell'art. 10 della l. 408/1990, il quale, per primo, aveva attribuito all'amministrazione il potere di disconoscere gli effetti degli atti compiuti dai contribuenti ai fini tributari. Tale disposizione, infatti, "è entrata in vigore in epoca successiva all'annualità d'imposta oggetto di verifica in questa sede (1988) ed è priva di carattere retroattivo, come si desume in modo inequivoco dal suo terzo comma"⁵³⁷.

Ancora una volta, dunque, veniva ribadita la piena legittimità delle operazioni sindacate.

A chiudere questa prima fase giurisprudenziale interveniva, da ultima, la sentenza n. 3345/2002⁵³⁸.

Oltre a riconfermare quanto già asserito nelle due decisioni precedenti, i giudici in questo caso aggiungevano una chiosa molto importante e che si rivelerà, in seguito, foriera di molteplici incomprensioni. Contestando la prospettazione che era stata avanzata della Commissione tributaria regionale, responsabile della sentenza di secondo grado impugnata, i giudici di legittimità avevano infatti affermato che la cognizione del giudice inferiore avrebbe dovuto rimanere limitata alle sole circostanze ed alle deduzioni su cui gli uffici del Fisco avevano sin dall'origine basato la propria pretesa impositiva. Risultava, del resto, evidente che il processo tributario, "in quanto rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, è strutturato come un giudizio d'impugnazione del provvedimento stesso e tale caratteristica circoscrive il dibattito alla pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato e non consente al giudice tributario, pur se libero di qualificare giuridicamente i fatti allegati a sostegno della pretesa fiscale, di estendere la propria indagine in ordine alla fondatezza della stessa all'esame di circostanze nuove ed estranee a quelle originariamente invocate dall'Ufficio"⁵³⁹. Nell'ambito di simili circostanze, bisognava senz'altro considerare la possibilità di valutare l'applicabilità di norme antielusive specifiche, che risultava pertanto preclusa all'analisi del giudice di legittimità.

Al netto di quest'ultima affermazione, comunque, la prima fase interpretativa si era concentrata soprattutto sul rilevare come le operazioni di *dividend washing* rispondessero effettivamente alla volontà delle parti contraenti e che, pertanto, in assenza di una

⁵³⁷ *Ivi*, 1104.

⁵³⁸ Cass., sez. trib., 7 marzo 2002, n. 3345, in *Foro it.*, 2002, 1702 ss.

⁵³⁹ *Ibidem*.

disposizione specifica che conferisse espressamente una simile possibilità, non si sarebbe potuto impedire alle pattuizioni negoziali di dispiegare interamente i propri effetti, né tantomeno disconoscerle da un punto di vista fiscale.

E' bene, tuttavia, rilevare come, nella fase storica in cui si erano originate le controversie oggetto di giudicato, il legislatore non aveva ancora proceduto ad approntare strumenti giuridici in grado di contrastare il conseguimento di vantaggi fiscali asistematici. Per questo motivo, in assenza di “segnali di pericolo”⁵⁴⁰ di alcun tipo, non poteva essere nemmeno del tutto esclusa l'ipotesi che individui e società coinvolte avessero fatto effettivamente affidamento sull'idea di completezza del sistema fiscale, confidando che il fenomeno elusivo assumesse rilievo soltanto da un punto di vista dottrinale.

Proprio la necessità di dare utilizzo ai soli strumenti forniti dal legislatore, unitamente all'esigenza di tutelare l'affidamento dei contribuenti nella completezza dell'ordinamento si rivelavano peraltro i punti dai quali prendeva poi piede lo sviluppo della seconda fase dell'evoluzione giurisprudenziale.

6.2. La II fase della giurisprudenza (2005): la nullità civilistica dei contratti

Messi di fronte alla necessità di contrastare le operazioni di *dividend washing e stripping*, ma sprovvisti della specifica strumentazione giuridica per farlo, i giudici di legittimità non avevano, infatti, trovato altra strada che attingere al serbatoio delle figure elaborate dal diritto civile in funzione della rimodulazione dei fatti⁵⁴¹. Veniva, così, inaugurata una nuova fase⁵⁴², in cui a prevalere era soprattutto l'idea di arginare le operazioni facendo leva sulla nullità civilistica dei contratti.

La pronuncia che inaugurava questa seconda fase è la sentenza n. 20398/2005⁵⁴³, intervenuta nei confronti di una operazione di *dividend washing*.

La controversia riguardava essenzialmente una minusvalenza su compravendita di azioni da fondi comuni d'investimento, che la società contribuente aveva dedotto dalle imposte sul

⁵⁴⁰ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2006, 249.

⁵⁴¹ G. ZIZZO, *Nullità negoziali ed elusione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2006, 2144 ss.

⁵⁴² La stagione interpretativa in questione è stata lucidamente analizzata, con un'approfondita disamina delle principali posizioni emerse in giurisprudenza e dottrina, da F. M. GIULIANI, *Su alcune categorie privatistiche evocate da tre pronunce del Supremo Collegio in tema di elusione-erosione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 711 ss.

⁵⁴³ Cass., sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398, in *Rass. trib.*, 2006, 295 ss., con nota di D. STEVANATO, *Le ragioni economiche del dividend washing e l'indagine sulla “causa concreta” del negozio: spunti per un approfondimento*. Si vedano, altresì, i commenti critici di M. BEGHIN, *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*, in *Giur. trib.*, 2006, 212 ss.; e D. PLACIDO, *Contrordine: illecito il dividend washing. Se gli ermellini anticipano la finanziaria*, in *Dir. & giust.*, 2005, 18 ss.

reddito e di cui l'ufficio del Fisco aveva invece contestato l'indeducibilità, rilevando come “le operazioni di acquisto e successiva rivendita delle azioni erano state concluse in stretta successione temporale a cavallo della riscossione del dividendo”⁵⁴⁴.

La Corte aveva dato vita al nuovo indirizzo interpretativo muovendo anzitutto dal ripensamento di quanto era stato precedentemente statuito con riferimento alla competenza del giudice di legittimità. Veniva, cioè, rilevato come “la regola enunciata dalla giurisprudenza di questa Suprema Corte, secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del giudizio tributario, che è un giudizio d'impugnazione dell'atto, sì che l'ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e modificare nel corso del giudizio la motivazione dell'atto, non deve essere intesa in senso talmente rigido da escludere l'autonomo potere qualificatorio del giudice o l'esercizio, da parte dello stesso, di poteri cognitori *ex officio* [...] I poteri del giudice tributario non possono, infatti, essere più limitati di quelli esercitabili in qualunque processo d'impugnazione di atti autoritativi, quale quello amministrativo di legittimità. Deve, pertanto, considerarsi sufficiente la negazione, da parte dell'ufficio impositore, dell'efficacia o dell'esistenza del contratto, o della sua opponibilità all'Amministrazione finanziaria”⁵⁴⁵.

Sgomberato il campo dai problemi inerenti alla competenza, i giudici erano poi passati a demolire l'orientamento che aveva ravvisato la piena legittimità delle operazioni di *dividend washing*, riconoscendo la nullità per carenza di causa, *ex art.* 1418, comma 2, c.c. dei contratti che avevano dato sostanza alle operazioni elusive e l'inopponibilità dei loro effetti nei confronti del Fisco. La Corte aveva, infatti, asserito che “la ragione per cui i contratti di acquisto e di rivendita di azioni non possono svolgere effetti nei confronti del Fisco, rendendo, quindi, applicabile il regime fiscale dei dividendi percepiti dai fondi comuni d'investimento, deve essere ravvisata in una specie d'invalidità ben più radicale, che non comporta alcuna nuova indagine di fatto, essendo coglibile nella stessa prospettazione delle

⁵⁴⁴ Più precisamente, la società dichiarante “dopo la delibera di distribuzione dei dividendi parte della FIAT s.p.a., aveva acquistato il 15 luglio 1992, tramite commissionaria, 900.000 azioni FIAT da un fondo comune d'investimento, per il prezzo di lire 4.693.416.750. Riscosso il dividendo di lire 207.000.000 il giorno successivo, 16 luglio 1992, aveva rivenduto, tramite commissionario, le azioni al medesimo fondo per il prezzo di lire 4.399.200.000, evidenziando così una perdita da negoziazione di lire 291.871.000. Secondo l'ufficio, la finalità dell'intera operazione era quella di realizzare un vantaggio fiscale, mediante imputazione: a) al fondo comune d'investimento di una plusvalenza da negoziazione di titoli fiscalmente irrilevante (art. 9, 1 comma, l. n. 77/83), invece di un dividendo soggetto a ritenuta a titolo d'imposta; b) alla società di capitali, di una minusvalenza fiscalmente deducibile e di un dividendo, con relativo credito d'imposta e ritenuta d'acconto scomputabili dall'imposta stessa dovuta”; v. Cass., sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398, cit., 296.

⁵⁴⁵ *Ivi*, 300.

parti, e che rende superflua qualsiasi indagine su ipotesi di simulazione oggettiva ovvero di interposizione fittizia o reale. Né possono prospettarsi - in difetto di espresse previsioni normative - ipotesi di frode alla legge, né di non meritevolezza del contratto *ex* art. 1322 cod. civ., trattandosi di contratti tipici. Non può neppure parlarsi di motivo illecito invalidante, ricorrendo tale ipotesi solo quando i motivi integrino il perseguimento di finalità contrarie all'ordine pubblico o al buon costume o di altri scopi espressamente proibiti dalla legge⁵⁴⁶.

Non riconoscendo ancora l'emergenza di un generale divieto di abuso del diritto ricavabile dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, i giudici nazionali avevano, invece, rinvenuto nell'ordinamento interno i mezzi per contrastare i fenomeni elusivi⁵⁴⁷, ritenendo che lo strumento della nullità si rivelasse particolarmente efficace, anche alla luce del fatto che lo stesso rendeva “superflua ogni indagine circa una simulazione oggettiva - assoluta o relativa, ovvero soggettiva, o circa l'applicabilità dell'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 alla c.d. interposizione reale”⁵⁴⁸. Trattandosi “di situazione emergente dai fatti, così come ricostruiti dal giudice di merito senza alcuna contestazione delle parti”, accadeva del resto che “la nullità dei contratti può essere dichiarata d'ufficio - in via incidentale - anche nel giudizio di legittimità”⁵⁴⁹.

Il nuovo ragionamento dei giudici, quindi, non si curava più di verificare se le parti avessero effettivamente voluto (anche se per un solo giorno!) trasferire la proprietà delle azioni (le ipotesi di simulazione oggettiva e di interposizione personale non erano state, infatti, nemmeno prese in considerazione dalla Corte), ma passava unicamente a concentrarsi sulla carenza della causa in concreto⁵⁵⁰, arrivando sulla sua base a rilevare la nullità dei contratti sindacati. Veniva, così, in altre parole, ritenuto che la mera rispondenza formale della fattispecie concreta al tipo legale della compravendita non fosse già di per sé sufficiente a garantirne la piena legittimità, ma che, invece, non essendo stato lo scambio di un bene verso il prezzo a rappresentare il risultato economico conseguito e voluto dalle parti (bensì

⁵⁴⁶ *Ibidem*.

⁵⁴⁷ “Pertanto, pur non essendo stata affermata in modo radicale, e valevole per tutti i settori dell'imposizione fiscale, l'esistenza di una regola che reprima - attraverso l'inopponibilità dell'atto all'Amministrazione finanziaria - il c.d. abuso del diritto, non pare contestabile l'emergenza di un principio tendenziale, che - in attesa di ulteriori specificazioni della giurisprudenza comunitaria - deve spingere l'interprete alla ricerca di appropriati mezzi all'interno dell'ordinamento nazionale per contrastare tale diffuso fenomeno”; v. Cass., sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398, cit., 299.

⁵⁴⁸ *Ivi*, 300.

⁵⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁵⁰ F. BESOZZI, *La causa in concreto del contratto: un vero revirement?*, in *I contratti*, 2007, 1007 ss.

l'ottenimento di un risparmio d'imposta), le pattuizioni intervenute si trovassero prive di uno dei requisiti essenziali alla loro validità.

Le conclusioni raggiunte in materia di *dividend washing* venivano successivamente estese anche alle operazioni di *dividend stripping*. Nella sentenza n. 22932/2005⁵⁵¹, la Suprema Corte era infatti passata ad occuparsi di una controversia originata dal disconoscimento degli effetti fiscali di alcuni contratti, che avevano avuto ad oggetto la cessione del diritto di usufrutto su azioni ed erano stati stipulati tra una società estera (priva di stabile organizzazione in Italia) ed una società italiana (responsabile della dichiarazione dei redditi). L'originaria contestazione del Fisco aveva rilevato come, per effetto dell'operazione sindacata, non si fosse verificata, sui dividendi oggetto di pattuizione, l'applicazione della ritenuta d'imposta nei confronti della società non residente (pari al 32,4%), ma soltanto una ritenuta a titolo d'acconto nei confronti della società contribuente (pari al 10%), alla quale era stato altresì attribuito il beneficio di un credito d'imposta non dovuto. In assenza di altre ragioni, l'ufficio del Fisco aveva così dovuto ritenere che il motivo fondante dell'accordo tra società fosse stato unicamente quello di conseguire il menzionato vantaggio fiscale e che, nell'operazione contestata, non vi fossero altri tipi di convenienza economica.

Intervenuti sulla controversia, i giudici di legittimità avevano sostanzialmente aderito alla prospettazione del Fisco, considerando come, “col negozio posto in essere, la società residente non conseguiva alcun vantaggio economico, in quanto corrispondeva alla società straniera titolare un valore economico pari, se non inferiore, a quello che avrebbe conseguito da sé”⁵⁵². In maniera analoga a quanto già rilevato in materia di *dividend washing*, la Corte aveva conseguentemente concluso come “tale mancanza di ragione, che investe nella sua essenza lo scambio tra le prestazioni contrattuali, costituisce, prima ancora che indizio di simulazione oggettiva o interposizione fittizia, un difetto di causa, il quale dà luogo a nullità del contratto (tipico) di costituzione o traslazione di usufrutto perché dallo stesso non consegue per l'usufruttuario alcun vantaggio economico”⁵⁵³.

Ancora una volta, dunque, i giudici di legittimità avevano adoperato la circostanza che i contraenti perseguissero la finalità esclusiva di conseguire un vantaggio fiscale come indice

⁵⁵¹ Cass., sez. trib., 14 novembre 2005, n. 22932, in *Giur. trib.*, 2006, 212 ss., con nota di M. BEGHIN, *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale*, cit.

⁵⁵² *Ivi*, 213.

⁵⁵³ Cass., sez. trib., 14 novembre 2005, n. 22932, cit., 214.

inequivocabile per rilevare la carenza di causa nella loro pattuizione. Così facendo, però, essi avevano finito per sposare una nozione di causa del contratto che si mostrava parecchio distante da quella che era stata invece accolta dai compilatori del codice civile.

I redattori del codice del '42, infatti, avevano inteso la causa come “funzione economico-sociale tipica” del contratto⁵⁵⁴, dandole un'impronta esclusivamente oggettiva e facendo in modo che la stessa si differenziasse da quelle che rimanevano le (irrilevanti) motivazioni di ordine soggettivo da cui ciascuna delle parti era stata determinata a contrarre.

Le decisioni della Suprema Corte, invece, pur menzionando espressamente il concetto di causa in concreto, avevano fatto riferimento a circostanze che non riguardavano affatto un simile elemento, ma si erano riferite piuttosto a quelli che gli artt. 1345 c.c. e 626 c.c. identificavano come motivi ulteriori e contingenti del negozio giuridico. Se quelli cui si riferivano i giudici non erano, però, gli elementi essenziali del contratto, alla cui assenza gli artt. 1325, n. 2 e 1418 c.c. ricollegano la sanzione della nullità, ne seguiva, allora, che tale sanzione risultava sprovvista dell'adeguato fondamento normativo, rendendo di conseguenza la “scorciatoia civilistica”⁵⁵⁵ erronea dal punto di vista dogmatico.

La carenza dell'adeguata copertura normativa, peraltro, non era il solo rilievo critico cui si andava esponendo l'utilizzo del rimedio codicistico in chiave antielusiva: anche dai punti di vista pratico e sistematico, infatti, vi erano non poche perplessità ricollegate ad una simile soluzione. Come era stato rilevato dalla dottrina⁵⁵⁶ più attenta, infatti, il legislatore civile non si era mai preoccupato di considerare le problematiche derivanti dall'utilizzo della strumentazione codicistica per la repressione dell'elusione fiscale: sarebbe pertanto risultato contrario alla *ratio* delle disposizioni stesse il tentativo di adoperarle per simili finalità, dovendosi preferire invece l'utilizzo di tali norme soltanto per i rapporti tra soggetti privati, demandando alla legislazione tributaria il compito di contrastare le condotte elusive.

In aggiunta a ciò, era stato efficacemente osservato come una simile opzione ermeneutica, pur caratterizzandosi per il suo estremo rigore, si dimostrasse, comunque, paradossalmente

⁵⁵⁴ Relazione al Re, n. 78, in G. PANDOLFELLI - G. SCARPELLO - M. STELLA RICHTER - G. DALLARI, *Codice civile, libro delle obbligazioni, illustrato con i lavori preparatori e disposizioni di attuazione e transitorie*, Milano, 1942, 171.

⁵⁵⁵ A. C. PELOSI, *Riflessioni su recenti orientamenti giurisprudenziali in tema di causa del contratto e di abuso del diritto*, cit., 49 ss.

⁵⁵⁶ R. SCHIAVOLIN, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: allo stato dell'arte più problemi che soluzioni*, in *Elusione fiscale: la nullità civilistica come strumento generale antielusivo. Riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Cassazione civile*, Atti del Convegno ANTI, Padova 15 settembre 2006, allegati a *Il Fisco*, 2006, XLIII.

inadatta⁵⁵⁷ a fronteggiare le condotte elusive. Se da una parte, infatti, la stessa conduceva a far dichiarare la nullità dei contratti contestati, minando la stabilità delle transazioni commerciali, dall'altra, essa non consentiva comunque al Fisco di recuperare quanto sottratto dai contraenti per effetto delle condotte elusive. Ciò in quanto il rimedio civilistico non permetteva la riqualificazione degli effetti contrattuali secondo quanto previsto dalla norma impositiva elusa, ma ne determinava la loro mera caducazione, in conseguenza dell'avvenuta dichiarazione di nullità⁵⁵⁸.

Iniziava così a farsi strada, tra le fila della dottrina, l'idea che, in chiave antielusiva, fosse da preferire una soluzione più mite: quella della mera disapplicazione ai fini fiscali dei contratti realizzati dai contribuenti.

Il ricorso alla nullità per difetto di causa, comunque, non era risultato l'unico rimedio civilistico approntato dalla giurisprudenza di legittimità in questa determinata fase.

Nella decisione della sentenza n. 20816/2005⁵⁵⁹, i giudici avevano infatti valutato un'operazione di *dividend washing* non più interrogandosi sulla possibile nullità dei negozi per mancanza assoluta di causa, ma ipotizzando invece la possibilità di far valere la simulazione dei contratti o di rilevarne la nullità per frode alla legge, *ex art. 1344 c.c.*

La vicenda oggetto di statuizione, ancora una volta, riguardava la cessione di un usufrutto su azioni, intervenuta tra una società lussemburghese ed un soggetto di diritto italiano: l'operazione era stata realizzata al solo fine di consentire al soggetto residente di utilizzare il credito d'imposta che scaturiva dall'operazione per ridurre il proprio carico fiscale.

Nel decidere il caso in questione, i giudici avevano principiato dal considerare come, pur non essendo la norma cui si doveva il contrasto delle operazioni di *dividend washing* passibile di applicazione retroattiva, ciò non significava affatto che "in epoca anteriore la Amministrazione dovesse passivamente subire le possibili operazioni fraudolente poste in essere dai privati. Significa soltanto che la Amministrazione doveva fare ricorso ai comuni strumenti di accertamento, con tutte le difficoltà derivanti da simile procedura"⁵⁶⁰.

⁵⁵⁷ Ciò in quanto "lo scopo della lotta contro la frode fiscale non è la nullità del negozio, ma la percezione del tributo"; A. HENSEL, *Zur dogmatik des begriffes "steuerum-gebng"*, cit., 119 ss.

⁵⁵⁸ S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, cit., 154.

⁵⁵⁹ Cass., sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20816, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 690, con nota di F. M. GIULIANI, *Su alcune categorie privatistiche evocate da tre pronunce del Supremo Collegio in tema di elusione-evasione*, cit., 690 ss.

⁵⁶⁰ *Ivi*, 692.

Tra questi strumenti, la Cassazione aveva annoverato sia quello di cui all'art. 1415, comma 2, c.c. (volto a far valere la simulazione nei confronti delle parti), che quello di cui all'art. 1344 c.c. (inteso, invece, a fare venire in rilievo la nullità del negozio in frode alla legge) e le difficoltà di cui veniva fatta menzione parevano essere essenzialmente ricollegabili agli orientamenti dottrinali⁵⁶¹ e giurisprudenziali⁵⁶² che avevano precedentemente negato il carattere imperativo delle norme tributarie, escludendo così la possibilità di applicar loro la norma di cui all'art. 1344 c.c.⁵⁶³.

Contraddicendo l'orientamento precedente, però, i giudici della Cassazione parevano stavolta aver voluto affermare l'applicabilità della norma codicistica, rilevando come anche le norme tributarie dovessero ritenersi "norme imperative poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche"⁵⁶⁴. Ma se, da un lato, una soluzione di tal genere poteva effettivamente ritenersi in linea con il tessuto normativo del tempo, dall'altro bisognava comunque rilevare come essa si scontrasse comunque con il radicato orientamento di quanti⁵⁶⁵ ritenevano vi fosse una netta distinzione tra il concetto di frode alla legge e quello di frode al fisco, dando pertanto vita ad un contrasto di tipo dogmatico.

In ciascuna delle due soluzioni prospettate dalla Corte, comunque, l'utilizzo delle categorie civilistiche in funzione antielusiva si era rivelato palesemente inadeguato⁵⁶⁶, oltre che scorretto dal punto di vista concettuale. La Corte di legittimità s'era, dunque, vista costretta a ricercare altrove gli strumenti per rendere inopponibili all'Amministrazione fiscale i negozi in cui avevano trovato sostanza le condotte elusive. Sul versante legislativo, a ben vedere, un simile rimedio era, nel frattempo, divenuto disponibile, per effetto di quanto statuito dall'art. 37-*bis*

⁵⁶¹ L. CARRARO, *Il negozio in frode alla legge*, Padova, 1942, 170 ss. In senso contrario, invece, U. MORELLO, *Il problema della frode alla legge nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, 8 ss.

⁵⁶² Cass., sez. trib., 3 settembre 2001, n. 11351, cit.; fra le altre numerosissime, v. anche Cass., sez. II civ., 5 maggio 1989, n. 2127, in *Riv. not.*, 930 ss.; e Cass. civ., sez. un., 2 giugno 1984, n. 3357, in *Foro it.*, 1984, 2174 ss.;

⁵⁶³ Se per norme imperative, infatti, devono intendersi soltanto quelle aventi natura precettiva o proibitiva, ne segue che, allora, le norme impositive non possono ritenersi appartenenti né alla prima, né alla seconda categoria, in quanto, pur inderogabili, si limitano ad assumere alcuni fatti ad indice di capacità contributiva, ricollegandovi la nascita del rapporto obbligatorio d'imposta. In tal senso, v. F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 17; e P. RUSSO, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, cit., 68.

⁵⁶⁴ *Ibidem*.

⁵⁶⁵ Secondo D. RUBINO, *Il negozio giuridico indiretto*, Milano, 1937, 118 ss. "la frode al fisco [...] non produce la nullità dell'atto, che resta valido e solo non può farsi valere in giudizio [...]". In maniera analoga, v. anche quanto affermato da F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1954, 192 ss., secondo il quale "la frode alla legge è da tenere distinta dalla frode ai creditori e dalla frode al fisco. La *fraus legi* consiste nel proposito di eludere una norma imperativa oggettivamente considerata, e perciò il negozio *in fraudem legis* rientra nella categoria del negozio illecito. Negli altri casi la *fraus* sta invece nella consapevolezza di ledere il diritto di altri soggetti, i creditori, il fisco, e perciò pur essendovi un atto illecito, il negozio in sé, non può dirsi illecito".

⁵⁶⁶ S. ROMANO, *La pretesa nullità di negozi elusivi di norme fiscali*, in *I contratti*, 2008, 1171.

del D.P.R. 600/73 (che operava, in ogni caso, soltanto rispetto alle imposte dirette); dal punto di vista applicativo, però, l'irretroattività della norma aveva reso in ogni caso impercorribile una simile strada, obbligando i giudici a rivolgere altrove lo sguardo: si decideva, pertanto, di fare ricorso all'emergente principio del divieto di abuso del diritto tributario.

Il concetto di abuso aveva debuttato all'interno dell'ordinamento tributario nazionale proprio per effetto delle sentenze del 2005 appena menzionate. Con tali pronunce, infatti, i giudici di legittimità avevano per la prima volta riconosciuto l'esistenza di un principio generale di derivazione comunitaria, precisando tuttavia come lo stesso non potesse ancora ritenersi operante all'interno dell'ordinamento tributario, perché aveva sino ad allora trovato applicazione soltanto in settori diversi da quello fiscale. La matrice comunitaria del principio rimaneva, pertanto, inizialmente confinata allo sfondo, venendo adoperata soprattutto in funzione ispiratrice⁵⁶⁷ di una giurisprudenza che si trovava ancora impegnata a ricercare strumenti già appartenenti all'ordinamento nazionale⁵⁶⁸.

Le stesse pronunce della Suprema Corte, però, quasi proiettandosi in una visione prospettica⁵⁶⁹ di quello che sarà poi l'effettivo orientamento della Corte di Giustizia, avevano già provveduto a chiarire come, qualora la giurisprudenza comunitaria si fosse poi trovata ad affermare l'esistenza di una clausola generale antiabuso, tale principio avrebbe inevitabilmente svolto "un innegabile effetto d'irraggiamento sull'intero sistema impositivo, anche per tributi, come quelli diretti che, pur ricadendo nella competenza degli Stati membri, sono comunque soggetti, secondo una costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, ai principi fondamentali dell'ordinamento comunitario. Per quanto riguarda le fonti comunitarie, le stesse, a volte si limitano a rimettere al legislatore nazionale o alle convenzioni internazionali la previsione di clausole antiabuso, altre volte ne contengono una diretta definizione"⁵⁷⁰.

E se in questa fase, ancora embrionale, la provvisoria precarietà del principio di abuso aveva fatto in modo che lo stesso potesse fungere soltanto da criterio ispiratore della

⁵⁶⁷ "Pertanto, pur non essendo stata affermata in modo radicale, e valevole per tutti i settori dell'imposizione fiscale, l'esistenza di una regola che reprima - attraverso l'inopponibilità dell'atto all'Amministrazione finanziaria - il c.d. abuso del diritto, non pare contestabile l'emergenza di un principio tendenziale, che - in attesa di ulteriori specificazioni della giurisprudenza comunitaria - deve spingere l'interprete alla ricerca di appropriati mezzi all'interno dell'ordinamento nazionale per contrastare tale diffuso fenomeno"; Cass., sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398, cit., 296.

⁵⁶⁸ A. LOVISOLO, *Il principio di matrice comunitaria dell'abuso del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 741 ss.

⁵⁶⁹ A. RENDA, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione (2005-2011)*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 1286.

⁵⁷⁰ Cass., sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398, cit., 296

giurisprudenza, risultava al contempo ben chiaro che l'ordinamento necessitasse di una clausola antielusiva generale, emanata dal legislatore e messa a disposizione degli interpreti nazionali.

Nelle more dello specifico intervento legislativo, iniziava tuttavia a prender piede l'idea che spettasse ai giudici nazionali il compito di farsi artefici dell'emersione del menzionato principio, facendo leva su quanto era stato affermato dalla giurisprudenza comunitaria⁵⁷¹, con un richiamo che diveniva man mano sempre più stringente.

In quest'ottica, risultava allora determinante la decisione del caso *Halifax*⁵⁷² da parte della Corte di Giustizia, potendosi imputare a tale arresto l'ingresso definitivo del principio antiabusivo nel sistema comunitario dell'IVA e la compiuta razionalizzazione del concetto medesimo.

6.3. La III fase(2006-2008): la diretta precipitazione interna del principio comunitario

La sentenza *Halifax*, infatti, dopo essere stata recepita all'interno dell'ordinamento nazionale, diveniva il grimaldello che consentiva alla Corte di Cassazione di superare i tentennamenti del legislatore riguardo all'introduzione di una clausola antielusiva generale, facendo del principio antiabusivo un canone interpretativo direttamente applicabile dalle corti italiane, in forza del criterio di effettività del diritto comunitario.

L'orientamento teso alla valorizzazione interna del principio antiabusivo principiava dalla decisione n. 21221/2006⁵⁷³ della Corte di Cassazione.

La Suprema Corte aveva dovuto valutare alcune operazioni finanziarie intervenute tra una società armatrice ed una società navale, incaricata del restauro di una delle imbarcazioni della flotta della prima. Nell'ambito di tale vicenda, la società appaltatrice aveva ceduto una partecipazione sociale nella società armatrice, realizzando una minusvalenza che era poi stata prontamente dedotta. L'amministrazione finanziaria aveva però contestato una simile

⁵⁷¹ In realtà, come rilevato da L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 1053 ss., i richiami alla giurisprudenza comunitaria risultano viziati, sin dall'inizio, dalla precarietà (riconoscendosi che "l'esistenza di una clausola generale antiabuso, [...] non è stata ancora affermata dalla giurisprudenza comunitaria") e dall'inconferenza (richiamando il caso *Leur Bloem*, si fa indiretto riferimento alla tematica dell'applicazione del principio di proporzionalità alla disciplina fiscale delle riorganizzazioni aziendali; principio che non riguarda il rapporto tra Amministrazione e contribuente, bensì quello tra ordinamento comunitario e legislatore nazionale, vietando al secondo l'introduzione di norme antiabuso che limitano l'accesso a regimi tributari di matrice comunitaria) degli stessi.

⁵⁷² Sentenza della Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-252/02; cit.

⁵⁷³ Cass., sez. trib., 29 aprile 2006, n. 21221, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 723 ss.; con commenti di A. LOVISOLO, *Il principio di matrice comunitaria dell'abuso del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano*, cit.; e di S. GIANNONCELLI, *Contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte sui redditi e divieto comunitario di abuso del diritto*, in *Giur. it.*, 2008, 1300.

deduzione, ritenendo che il complesso di operazioni da cui era scaturita la componente negativa fosse da ritenere fittizio, poiché caratterizzato dalla mancanza di una logica imprenditoriale, che rendeva di conseguenza nulle le operazioni sindacate.

Chiamata a pronunciarsi, la Suprema Corte aveva ritenuto di dover anzitutto precisare come l'avvenuta contestazione della nullità, da parte dell'amministrazione finanziaria, non impedisse di considerare assorbita anche la questione dell'elusività, dal momento che l'assenza di una ragione economica, valida e diversa dal risparmio d'imposta, poteva senz'alcun dubbio essere adoperata come indizio della possibile simulazione (oggettiva o soggettiva) delle operazioni⁵⁷⁴. Premesso ciò, il Collegio era poi passato a considerare come la giurisprudenza comunitaria imponesse ormai di rivedere l'orientamento che aveva ritenuto inesistente una clausola generale antielusiva all'interno dell'ordinamento fiscale italiano. Una simile presa di coscienza – continuavano i giudici - non significava escludere del tutto il ricorso alle categorie civilistiche della nullità⁵⁷⁵, facendo così passare la repressione dell'elusione fiscale soltanto per l'utilizzo degli specifici strumenti tributari, ma imponeva di prendere atto di come la giurisprudenza europea stesse marciando compatta verso il generale riconoscimento del divieto di abuso del diritto.

Gli sforzi della Suprema Corte, però, non parevano indirizzarsi verso lo sterile recepimento di quanto era stato affermato in sede comunitaria, ma risultavano piuttosto tesi a voler reinterpretare il principio antiabusivo sulla base delle specificità dell'ordinamento nazionale, ammonendo infatti gli interpreti su quale fosse la reale portata degli interessi in gioco⁵⁷⁶ e

⁵⁷⁴ “Deve, pertanto, considerarsi sufficiente la negazione, da parte dell'ufficio impositore, dell'efficacia o dell'esistenza del contratto, o della sua opponibilità all'Amministrazione finanziaria. Del resto, il fatto che un negozio o una serie di negozi collegati risultino posti in essere al solo scopo di realizzare un risparmio fiscale può essere utilizzato, in assenza di una clausola generale antielusiva, come indizio di simulazione oggettiva o soggettiva o, secondo la previsione dell'art. 11, lett. a) della direttiva comunitaria 90/434/CEE, come presunzione di evasione o di frode”; Cass., sez. trib., 29 aprile 2006, n. 21221, cit., 725.

⁵⁷⁵ “L'applicazione di queste ultime è, infatti, generale, e può ben concorrere con strumenti che prescindono dalla validità delle fattispecie negoziali, risolvendosi in inefficacia o inopponibilità delle stesse all'Amministrazione finanziaria. Si pensi allo strumento della revocatoria fallimentare, la cui speciale, ed assai estesa, finalità recuperatoria nell'ambito delle procedure concorsuali non è certamente esclusiva del generale regime di validità proprio dell'atto. In definitiva, è rimessa all'Amministrazione la scelta dello strumento giuridico idoneo, tratto dal regime di validità proprio dell'atto o da un regime d'inefficacia previsto dalla legge fiscale”; Cass., sez. trib., 29 aprile 2006, n. 21221, cit., 725.

⁵⁷⁶ “Da una parte, anche nel nostro ordinamento deve essere riconosciuta la liceità dell'obiettivo della minimizzazione del carico fiscale; dall'altra, il ricorso a clausole generali non deve, a sua volta, rappresentare uno strumento di elusione del principio di legalità e della difesa del contribuente in materia d'imposizione fiscale. A ciò si aggiunga l'esigenza fondamentale di non invadere il campo della libertà d'impresa, garantito dall'art. 42 Cost”; Cass., sez. trib., 29 aprile 2006, n. 21221, cit., 725.

rendendo loro altresì palese come il contemperamento di tali interessi richiedesse particolari cautele nel momento in cui si fosse iniziato a fare utilizzo della suddetta clausola antiabusiva. Poste tali premesse, i giudici erano poi passati a ricostruire il portato effettivo della sentenza *Halifax*, rilevando come, “in tale sentenza, la Corte di Lussemburgo ha elaborato una nozione di abuso in modo del tutto autonomo dalle ipotesi di frode, richiedendo che le operazioni, pur realmente volute e immuni da rilievi di validità, devono avere «essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale» (punto 86). Tale specificazione, riprodotta con non significative varianti nelle diverse versioni linguistiche della decisione, appare, quindi, diversa da quella comunemente ricorrente nella precedente giurisprudenza e in altri testi normativi comunitari, nei quali si parla di vantaggio fiscale come scopo esclusivo [...] Tale diversità di espressione conduce a ritenere che la presenza di scopi economici (oltre al risparmio fiscale) non esclude l'applicazione del principio, che deve essere inteso come un vero e proprio canone interpretativo del sistema”⁵⁷⁷.

Slegato da una connotazione particolarmente esigente, il principio di abuso era così divenuto un criterio alla cui stregua rimettere la valutazione di legittimità delle operazioni sindacate. Come esplicito dalla stessa Corte Suprema, infatti, la “rigorosa applicazione del principio dell'abuso del diritto, in tal modo definito, comporta, quindi, che l'operazione deve essere valutata secondo la sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti, rispetto alla finalità di conseguire un risparmio d'imposta”⁵⁷⁸.

Per fare in modo, però, che il principio antibusivo potesse assumere la veste di parametro generale di legittimità era stata richiesta, alla Corte, un'interpretazione assai discutibile del principio di effettività del diritto comunitario: i giudici avevano, infatti, asserito che, per far sì che l'esercizio della competenza legislativa nazionale in materia di imposte dirette non si traducesse in una menomazione del diritto comunitario, si sarebbe necessariamente dovuta estendere l'area di influenza riferibile allo stesso. Era stato, in altre parole, ritenuto che, “pur riguardando la pronuncia dei Giudici di Lussemburgo un campo impositivo di competenza comunitaria (I.V.A.), [...] anche nell'imposizione fiscale diretta, pur essendo questa attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi devono esercitare tale competenza nel rispetto

⁵⁷⁷ *Ibidem*.

⁵⁷⁸ Cass., sez. trib., 29 aprile 2006, n. 21221, cit., 726.

dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE⁵⁷⁹. Il principio antiabusivo andava, pertanto, assumendo la caratterizzazione di un vero e proprio principio immanente dell'ordinamento nazionale, idoneo, in quanto tale, a guidare l'attività dei suoi interpreti.

Con questa prima statuizione, erano state inoltre individuate le direttrici lungo le quali si sarebbe poi articolata la successiva linea interpretativa della giurisprudenza di legittimità: da una parte, l'impiego diretto del principio antiabusivo nel comparto domestico, facendo in modo che lo stesso potesse venire precipitato in ogni momento nel rapporto che si era instaurato tra amministrazione fiscale e soggetto passivo; dall'altro, la sua caratterizzazione in termini vagamente più ampi di quelli che erano stati adoperati dai giudici di Lussemburgo.

Entrambe le argomentazioni, del resto, erano state, già poco tempo dopo, ribadite dalle sentenze n. 8772/2008⁵⁸⁰ e n. 10257/08⁵⁸¹ della Corte di Cassazione.

Le due pronunce avevano avuto ad oggetto fattispecie di *dividend washing*, consentendo così di apprezzare come fosse mutato l'orientamento della giurisprudenza rispetto agli arresti nei quali, le stesse, erano state, dapprima ritenute pienamente legittime e, poi, contrastate con il rimedio della nullità civilistica, con riferimento alle operazioni in cui si sostanziano.

Nella due sentenze in esame, invece, per effetto del nuovo indirizzo interpretativo, i giudici avevano ritenuto “inefficaci, nei confronti della amministrazione finanziaria, quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscono «abuso di diritto», cioè che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale”⁵⁸², specificando che “incombe sul contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico”⁵⁸³.

⁵⁷⁹ *Ibidem*.

⁵⁸⁰ Cass., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 448 ss.; con commento di M. BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*; di S. ORSINI, *L'abuso del diritto rende l'atto inefficace: sul contribuente l'onere della prova contraria*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 695 ss.; di G. STANCATI, *Il dogma comunitario dell'abuso della norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2008, 776 ss.; di M. PROCOPIO, *Elusione (od abuso del diritto)*, cit.; di M. BEGHIN, *L'inesistente confine tra pianificazione elusione e abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2008, 1777 ss.; e di F. PEDROTTI, *Il principio giurisprudenziale comunitario di abuso del diritto come strumento di contrasto alle operazioni elusive domestiche: il caso del c.d. dividend stripping (o usufrutto azionario)*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 701. Per ulteriori riflessioni in materia d'abuso originate da tale sentenza, v. G. ZIZZO, *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 465 ss.; M. BEGHIN, *Abuso del diritto: la confusione persiste*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 649 ss.; e M. BASILAVECCHIA, *Elusione e abuso del diritto: un'integrazione possibile*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 749 ss.

⁵⁸¹ Cass., sez. trib., 21 aprile 2008, n. 10257, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 448 ss.; con commento di M. BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale*, cit.

⁵⁸² Cass., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772, cit., 450.

⁵⁸³ *Ibidem*.

Una simile presa di posizione era frutto del pieno recepimento di quanto già stato espresso nella sentenza del 2006, che, non a caso, era stata, in quest'occasione, integralmente trasposta, con l'utilizzo di parole del tutto identiche a quelle che erano state adoperate in precedenza.

Le due decisioni più recenti, però, contenevano anche delle ulteriori ed importanti precisazioni.

Nella prima veniva, infatti, affermato come, in virtù dell'emersione di una clausola antiabusiva immanente, "l'ottica dei rapporti elusione/norma legislativa si è ribaltata e le singole norme «anti-elusive» vengono invocate non più come eccezioni ad una regola, ma come mero sintomo dell'esistenza di una regola"⁵⁸⁴. Tale puntualizzazione si rivelava utile a confermare come, nel settore tributario, si fosse passati dall'applicare specifiche disposizioni antielusive a fare utilizzo di un principio generale non scritto e radicato nella prassi giurisprudenziale.

Di non minore importanza risultava altresì quanto rilevato nel secondo dei due arresti, con il quale veniva asserito che, per scongiurare il rischio di un'eccessiva discrezionalità da parte delle corti nazionali, si sarebbe dovuto impedire di conferire eccessiva importanza alle ragioni economiche marginali o meramente teoriche, subordinando la valutazione di abusività alla sola ricorrenza di circostanze obiettive⁵⁸⁵. Una simile considerazione finiva per dare origine ad una sorta di paradosso interpretativo: le medesime ragioni economiche che nel sistema dell'art. 37-*bis* svolgevano il ruolo di controprova a difesa del contribuente, risultavano, invece, nell'ottica della clausola antiabusiva, un elemento potenzialmente a sfavore dello stesso, rivelandosi, in questo modo, capaci di determinare altresì un *vulnus* ai valori di certezza del diritto e della libertà imprenditoriale.

Non deve, pertanto, stupire se la dottrina maggioritaria fosse sin da subito insorta per rilevare come la diretta e generalizzata apertura al principio antiabusivo comunitario costituisse un vero e proprio "abuso dell'abuso del diritto"⁵⁸⁶. Gli autori che si erano espressi sulle citate sentenze del 2006 e del 2008, infatti, avevano manifestato un notevole disagio nel constatare come la nozione di abuso recepita dalla giurisprudenza di legittimità finisse per travalicare i

⁵⁸⁴ *Ivi*, 449.

⁵⁸⁵ "E' avvertito il rischio dell'attribuzione al giudice nazionale di un'eccessiva discrezionalità, quando un'operazione può avere una giustificazione economica alternativa al mero risparmio fiscale. Ulteriori limiti ad una valutazione discrezionale da parte del giudice nazionale sono posti dalla sentenza al punto 2) del dispositivo, dove si stabilisce che l'abuso deve risultare da un insieme di elementi obiettivi. Una rigorosa applicazione del principio dell'abuso del diritto comporta, quindi, che l'operazione deve essere valutata secondo la sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti, rispetto alla finalità di conseguire un risparmio d'imposta"; v. Cass., sez. trib., 21 aprile 2008, n. 10257, cit., 456.

⁵⁸⁶ G. ZIZZO, *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 465 ss.

limiti segnati dalla Corte di Giustizia, profilando una definizione che non risultava per nulla coerente con quella che era stata, a suo tempo, prospettata dai giudici di Lussemburgo.

La dottrina⁵⁸⁷, in particolare, aveva avuto modo di far notare come la Suprema Corte avesse fatto applicazione del principio antiabusivo anche in settori non demandati alla competenza comunitaria, senza peraltro che una simile estensione si fosse mai rivelata realmente necessaria a salvaguardare l'effettività del diritto europeo. La circostanza veniva stigmatizzata, rilevando come la genesi del principio antiabusivo, che aveva trovato origine per esigenze di coerenza dell'ordinamento comunitario, imponesse che lo stesso rimanesse circoscritto al suo ambito di applicazione originario, non risultando altrimenti in linea una sua utilizzazione nei settori rimessi alla competenza esclusiva del legislatore nazionale, quali, per l'appunto, quello delle imposte dirette.

Veniva inoltre rilevato come tra la definizione di pratica abusiva delineata dalle sentenze della Suprema Corte e quella formulata dai giudici comunitari, intercorresse, nei fatti, un notevole scarto, dal momento che la prima nozione risultava sprovvista di uno dei due elementi sui quali era stata invece incentrata la seconda. La circostanza appariva conseguenza del fatto che, mentre la Corte di Cassazione aveva ritenuto abusive le condotte realizzate essenzialmente al fine dell'ottenimento di un vantaggio fiscale, per la Corte di Giustizia un simile aspetto non risultava già di per sé sufficiente, dovendo invece, il vantaggio fiscale, risultare altresì contrastante con gli obiettivi perseguiti dalle norme di riferimento, delle quali doveva rappresentare uno sviamento concreto⁵⁸⁸.

Al principio tratteggiato dalla Suprema Corte, pertanto, veniva mossa la critica di risultare eccessivamente indeterminato dal punto di vista applicativo e di causare, per effetto di tale indeterminatezza, la sparizione di una linea di demarcazione netta tra le operazioni riconducibili alla lecita pianificazione fiscale e quelle invece ricadenti nell'area della illecita elusione tributaria. In assenza del requisito strutturale dell'asistematicità, infatti, qualsiasi risparmio d'imposta rischiava di esser trasformato in operazione abusiva da parte dei giudici

⁵⁸⁷ L. SALVINI, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, cit., 3103; G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario*, cit., 65; ed A. RENDA, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione (2005-2011)*, cit., 1293.

⁵⁸⁸ Nel caso *Halifax* era stato, infatti, affermato che, "Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, 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 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"; v. Sentenza della Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-252/02, cit.

di legittimità, attraendo così nel concetto di elusione fiscale anche quelle condotte che non prospettavano alcun contrasto tra applicazione secondo la lettera ed applicazione secondo lo spirito della legislazione tributaria. Si finiva, insomma, “per sovvertire le scelte compiute nella conformazione di quest’ultima, in ragione di un fattore, appunto l’interesse al risparmio d’imposta, che, di per sé, l’ordinamento non carica di alcuna connotazione negativa”⁵⁸⁹.

Da ultimo, le critiche degli autori avevano riguardato l’avvenuto capovolgimento del modello di contrasto alle operazioni elusive, che si era prodotto per effetto di quelle affermazioni con cui la Suprema Corte aveva ritenuto le singole disposizioni antielusive un sintomo inequivocabile dell’esistenza di una regola generale, fatta coincidere con il divieto di abuso del diritto. Non poteva, del resto, negarsi come una simile visione presentasse numerosi punti di attrito con il principio della riserva di legge, riconosciuto in materia tributaria dall’art. 23 della Costituzione ed in conseguenza del quale avrebbe dovuto venire assicurata, ai soggetti passivi, la conoscibilità *ex ante* attraverso una legge dello Stato) del carico fiscale ricollegato alle proprie operazioni economiche e dei rischi derivanti dall’eventuale violazione delle regole tributarie. Risultava, in altre parole, evidente come l’individuazione di uno strumento antielusivo ad opera di un principio non scritto non consentisse di ritenere soddisfatte simili condizioni, rendendo di conseguenza equivoca⁵⁹⁰ la posizione della giurisprudenza di legittimità, che aveva ritenuto di poter collocare un principio di origine pretoria in posizione sovraordinata rispetto a regole che risultavano invece espressione di precise scelte legislative. Anche a voler ammettere una certa flessibilità nella scelta dello strumento antielusivo (configurandolo, di volta in volta, come clausola generale, semigenerale o anche soltanto come disposizione specifica), non si sarebbe infatti potuto transigere sull’irrinunciabilità della mediazione legislativa o, in ogni caso, sulla necessità di dare attuazione al principio con specifiche disposizioni di legge.

Nonostante le numerose critiche della dottrina, l’orientamento giurisprudenziale aveva però continuato a trovare conferma, venendo anzi addirittura esteso, nelle successive statuizioni

⁵⁸⁹ G. ZIZZO, *L’elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario*, cit., 67; proponeva, perciò, nell’ottica di valorizzare l’interesse al risparmio d’imposta e di non alterare le scelte compiute dal legislatore nella disciplina del prelievo, di considerare la figura di abuso individuata dalla Cassazione come espressione di un grado di specificazione talmente basso da precluderne in radice ogni possibile generalizzazione. L’autore, in alternativa, riteneva che la figura in questione fosse da correggere implicitamente, operandone una caratterizzazione che prevedesse comunque l’aggiramento di un obbligo o divieto tributario o anche soltanto il verificarsi d’una dissonanza tra applicazione letterale e funzionale di una determinata disposizione.

⁵⁹⁰ Tra gli altri, v. L. CARPENTIERI, *L’ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 1053 ss.; ed I. VACCA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 1069 ss.

della Suprema Corte, anche a controversie inerenti materie diverse da quella dell'I.V.A. o dalle operazioni su dividendi azionari.

La sentenza n. 12237/2008⁵⁹¹, ad esempio, aveva applicato il concetto di abuso anche ad una controversia relativa al mancato versamento di ritenute d'acconto sui redditi prodotti in Italia da un noto complesso musicale irlandese.

Era accaduto, infatti, che i diritti relativi alle prestazioni artistiche del famoso gruppo *rock* straniero fossero stati ceduti da una società irlandese ad una società italiana, la quale aveva poi organizzato l'esibizione dal vivo degli artisti, corrispondendo loro compensi che non erano stati però assoggettati a ritenuta d'acconto, poiché ritenuti non suscettibili di valutazione autonoma rispetto ai redditi conseguiti dalla società nell'organizzazione dell'evento, divenendo per tale motivo esenti da tassazione, in conseguenza di quanto previsto da una convenzione bilaterale tra i due Paesi.

I giudici di legittimità, invece, avevano valutato che quanto disposto dalla convenzione internazionale dovesse comunque venir raccordato con quanto previsto dalla normativa interna (non derogabile nella misura in cui prevedeva appositamente la riduzione a mero schermo della forma imprenditoriale e, quindi, la possibilità di far rilevare l'effettiva sostanza di simili prestazioni), ma che, soprattutto, dovesse venir rilevata l'esistenza di un generale divieto di abuso del diritto, "inteso come ricorso a forme o strumenti giuridici che, seppure legali, consentono di eludere il Fisco mediante operazioni non simulate ma realmente volute e immuni da invalidità, e tuttavia effettuate essenzialmente allo scopo di trarre, come nella specie, un vantaggio fiscale. Tale principio, che costituisce ormai un canone interpretativo del sistema [...] impone di cogliere la vera natura della prestazione - che è la esibizione degli artisti - e di stabilirne l'assoggettabilità ad imposizione nello Stato in cui è resa, in relazione al suo effettivo contenuto"⁵⁹².

Trovava così riconferma l'idea che il principio antiabusivo potesse oramai ritenersi affrancato dal comparto dell'I.V.A. e dei tributi armonizzati.

In una sentenza di poco successiva, la n. 23633/2008⁵⁹³, i giudici di legittimità erano poi passati a precisare come il principio medesimo, pur non facendo venire meno "l'operatività

⁵⁹¹ Cass., sez. trib., 15 maggio 2008, n. 12237, in *Mass. giur. it.*, 2008.

⁵⁹² *Ibidem*.

⁵⁹³ Cass., sez. trib., 15 settembre 2008, n. 23633 in *Banca dati DeJure*

del principio di legalità né la liceità di comportamenti volti a minimizzare il carico fiscale, trova applicazione anche nel giudizio di Cassazione, quale norma di diritto comunitario che impone la disapplicazione delle norme interne con esso eventualmente contrastanti, nonché in riferimento al periodo anteriore all'entrata in vigore del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-*bis*, rappresentando, pur in mancanza di una clausola generale antielusiva, all'epoca non configurabile nell'ordinamento fiscale italiano, un canone interpretativo del sistema, che comporta il disconoscimento del diritto alla deduzione per oneri derivanti da meccanismi elusivi”⁵⁹⁴.

Il principio antiabusivo si andava, così, affermando sempre più come una clausola di ordine generale, da ritenere sovraordinata rispetto alle specifiche disposizioni tributarie e destinata a prevalere nel caso di un loro eventuale contrasto. Tale conformazione, però, se da un lato contribuiva a rendere senz'altro più agevole il ricorso al principio antiabusivo, dall'altro iniziava a condizionare altresì il *modus operandi* delle corti nazionali: messe di fronte alla possibilità di adoperare uno strumento dotato di una tale semplicità applicativa, le stesse finivano infatti per farvi ricorso con sempre maggiore frequenza, preferendolo persino nei casi in cui avrebbero potuto utilizzare, invece, le norme fiscali “ordinarie”.

In tal senso, può essere senz'alcun dubbio citata la sentenza n. 27646/2008⁵⁹⁵ della Corte di Cassazione, relativa ad una controversia originata dall'elargizione di una somma di denaro da parte di una s.p.a. al proprio amministratore delegato. Le somme erano state versate per consentire l'effettuazione di alcune spese pubblicitarie, ma, dal momento che non erano state poi rendicontate, erano poi confluite nella dichiarazione dei redditi della società, che aveva provveduto a liquidare un'imposta comprensiva anche di tale voce. La società, in altre parole, era riuscita, approfittando della possibilità (legislativamente prevista) di imputare a sé le spese sociali non giustificate, a non far figurare tali somme come compensi aggiuntivi dell'amministratore, evitando così che venisse versata al Fisco la relativa ritenuta d'acconto. L'ente impositore, però, ritenendo che le somme fossero un *fringe benefit*, aveva deciso di assoggettarle comunque ad imposta, contestando all'amministratore il maggior importo derivante dalla tassazione del provento in questione.

⁵⁹⁴ *Ibidem*.

⁵⁹⁵ Cass., sez. trib., 21 novembre 2008, n. 27646, in *Mass. giur. it.*, 2008.

Chiamata ad intervenire, la Suprema Corte aveva riconfermato la conclusione cui erano pervenuti gli uffici del Fisco, ma non lo aveva fatto sulla base di quanto preveduto dall'art. 49 T.U.I.R.⁵⁹⁶, bensì sull'assunto che la delibera con cui la società aveva attribuito la somma all'amministratore delegato costituisse un abuso del diritto, rilevando, di conseguenza, come il "ricorso a forme o strumenti giuridici che, seppure legali, consentono di eludere il Fisco, mediante operazioni non simulate, ma effettuate essenzialmente allo scopo di trarre un vantaggio fiscale, impone di cogliere la vera natura della prestazione e di stabilire l'assoggettabilità ad imposizione in relazione al suo effettivo contenuto"⁵⁹⁷.

Bisogna, a questo punto, però rilevare come il ricorso al principio antiabusivo non fosse risultato, in tutti casi, agevole e lineare come in quello da ultimo considerato: a destare perplessità, infatti, rimanevano soprattutto le questioni legate al suo coordinamento con le specifiche disposizioni di legge. Così, nello stesso periodo in cui i giudici di legittimità ampliavano il novero delle fattispecie abusive, altre corti avevano invece proceduto a sospendere i procedimenti pendenti, richiedendo, mediante rinvio pregiudiziale, precisazioni sull'applicazione della clausola antiabusiva alla Corte di Giustizia.

In questo senso, oltre all'ordinanza n. 26996/2007⁵⁹⁸, da cui era scaturita la decisione *Olimpiclub*⁵⁹⁹, devono essere menzionate le ordinanze nn. 3030⁶⁰⁰, 3031 e 3033 del 2008, con cui la Suprema Corte aveva demandato ai giudici di Lussemburgo di chiarire se l'utilizzo della forma societaria cooperativa potesse ritenersi abusivo, ove finalizzato esclusivamente al conseguimento di un risparmio d'imposta.

Il rinvio pregiudiziale più importante, tuttavia, risultava senz'ombra di dubbio quello⁶⁰¹ con cui era stato dato corso alla decisione del caso *Part-Service*⁶⁰². Il rilievo della vicenda, peraltro, non si era esaurito con la decisione del Giudice comunitario, ma, in seguito a tale statuizione, la controversia era poi tornata alla Suprema Corte, che l'aveva decisa con la sentenza n.

⁵⁹⁶ Che qualifica come redditi di lavoro autonomo quelli derivanti dall'ufficio di amministratore, sindaco o revisore di società.

⁵⁹⁷ Cass., sez. trib., 21 novembre 2008, n. 27646, cit.

⁵⁹⁸ Cass., sez. trib., 21 dicembre 2007, ord. n. 26996, cit.

⁵⁹⁹ Sentenza della Corte di Giustizia, 3 settembre 2009, C-2/08, cit.; v., *supra*, Cap. II, par. 5.3, 148.

⁶⁰⁰ Cass., sez. trib., 8 febbraio 2008, ord. n. 3030, in *Rass. trib.*, 2008, 1704 ss., con nota di F. PEPE, *Fiscalità cooperativa e aiuti di stato: questioni metodologiche e problemi reali*.

⁶⁰¹ Cass., sez. trib., 4 ottobre 2006, ord. n. 21371; commentata da M. CHIORAZZA, *La Cassazione chiede lumi sull'abuso di diritto*, in *Fisco Oggi*, 16 novembre 2006.

⁶⁰² Sentenza della Corte di Giustizia, 21 febbraio 2008, cit.

5734/2008⁶⁰³, fornendo un'amplissima digressione sull'effettiva estensione del principio antiabusivo. Nonostante la fattispecie oggetto d'esame riguardasse, in effetti, il solo settore delle imposte indirette, i giudici di legittimità avevano ritenuto di dover comunque intervenire in funzione nomofilattica, utilizzando gli insegnamenti della Corte di Giustizia per operare "alcune precisazioni sulla nozione dell'abuso del diritto e sul ruolo della stessa nell'ordinamento nazionale"⁶⁰⁴.

Era stato, pertanto, considerato come, in conseguenza del principio di effettività del diritto comunitario, alla nozione di abuso fosse da conferire necessariamente il ruolo di *Generalklausel*. Nello specifico, i giudici avevano rilevato come, "pur non esistendo una corrispondente enunciazione nelle fonti normative nazionali, la sua applicazione, come già riconosciuto dalla Corte [...] s'impone per essere di formazione comunitaria. Con la conseguenza che la stessa opera anche al di fuori dei tributi armonizzati o comunitari, quali l'I.V.A., le accise e i diritti doganali. Secondo una pluriennale e consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia [...] pur essendo la materia dell'imposizione diretta attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi sono, comunque, vincolati al rispetto dei diritti e principi fondamentali dell'ordinamento comunitario"⁶⁰⁵.

Posta tale premessa, la Corte era poi passata a compendiare le posizioni emerse nell'ambito della sua stessa giurisprudenza, emendandole alla luce di quanto era stato riferito dai giudici comunitari. La pronuncia aveva così finito per rappresentare una sorta di *summa* degli aspetti paradigmatici che contraddistinguevano quella determinata fase interpretativa.

La Suprema Corte, infatti, aveva espressamente riconosciuto come "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, il quale, come avviene per i meccanismi presuntivi di cui la legislazione fiscale fa un largo uso, non impedisce certamente l'uso di strumenti più penetranti, nei quali si fanno valere le categorie di patologia negoziale, quali la nullità nelle sue varie ipotesi (causa illecita o inesistente, motivi illeciti, frode alla legge, simulazione)"⁶⁰⁶.

⁶⁰³ Cass., sez. trib., 17 ottobre 2008, n. 25374, in *Boll. trib.*, 2008, 1773 ss., con nota di V. FICARI, *Elusione ed abuso del diritto comunitario tra diritto giurisprudenziale e certezza normativa*.

⁶⁰⁴ Cass., sez. trib., 17 ottobre 2008, n. 25374, in *Boll. trib.*, 2008, 1777.

⁶⁰⁵ *Ibidem*.

⁶⁰⁶ *Ivi*, 1778.

Mitigando, però, quanto era stato asserito nelle statuizioni precedenti, i giudici avevano precisato “che lo strumento dell'abuso del diritto deve essere utilizzato dall'amministrazione finanziaria con particolare cautela, dovendosi sempre tener presente che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative che consentano un minore carico fiscale costituisce esercizio della libertà d'impresa e di iniziativa economica, nel quadro delle libertà fondamentali riconosciute dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario. L'approccio dell'amministrazione in materia deve essere, quindi, oltremodo pragmatico, dovendosi rilevare che l'evoluzione degli strumenti giuridici è necessariamente collegata alle rapide mutazioni della realtà economica-finanziaria, nella quale possono trovare spazio forme nuove, non strettamente legate ad una angusta logica di profitto della singola impresa”⁶⁰⁷.

Questo genere di approccio, a parere dei giudici, avrebbe dovuto tradursi nella configurabilità dell'onere di individuare le condotte abusive in capo all'amministrazione finanziaria, “la quale non potrà certamente limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta”⁶⁰⁸. Una simile affermazione, tuttavia, per quanto potenzialmente idonea a generare conseguenze dirompenti, era stata disinnescata dall'asserito rango comunitario della clausola antiabusiva: in conseguenza di esso, infatti, era stato altresì ribadito “l'obbligo della sua applicazione d'ufficio a prescindere da specifiche deduzioni di parte, anche per la prima volta nel giudizio di cassazione”⁶⁰⁹.

La matrice comunitaria del principio, in definitiva, era servita alla Corte di Cassazione per attribuirsi nuovamente il potere di qualificare autonomamente la pretesa fiscale, prescindendo dalla prospettazione che veniva, di volta in volta, offerta dagli uffici del Fisco. Ad una simile possibilità, però, faceva naturalmente da contraltare l'impossibilità per il contribuente di interloquire sulla qualificazione medesima, con evidenti ricadute in termini di effettività delle sue garanzie difensive.

Il pericolo di una completa sterilizzazione del diritto di difesa del contribuente, del resto, era già stato inequivocabilmente avvertito sin dalle prime sentenze della Cassazione del 2005,

⁶⁰⁷ *Ibidem*.

⁶⁰⁸ *Ivi*, 1778.

⁶⁰⁹ *Ibidem*

quando si era verificata la rimessione⁶¹⁰ degli atti al Primo Presidente, per valutare l'opportunità di un intervento delle Sezioni Unite.

Una volta definitivamente emersa la clausola antiabusiva, però, l'esigenza di una presa di posizione forte da parte della Suprema Corte appariva oramai irrinunciabile.

6.4. La IV fase (2008): il radicamento costituzionale del principio antiabusivo

Le condizioni perché le Sezioni Unite⁶¹¹ potessero, finalmente, intervenire si verificarono verso la fine del 2008. L'occasione era stata data dall'ennesima contestazione di operazioni di *dividend washing e dividend stripping* effettuata dall'Amministrazione fiscale prima che entrasse in vigore la specifica disposizione antielusiva.

Ritenendo che la contrarietà sistemica dei vantaggi fiscali conseguiti per effetto di tali operazioni risultasse oramai pacifica, i giudici di legittimità avevano allora deciso di concentrarsi sulla questione del fondamento del principio antiabusivo, intendendo con ciò ricercare una soluzione allo "strabismo delle regole"⁶¹² che si era prodotto in conseguenza dell'estensione del principio antiabusivo anche al settore dei tributi non armonizzati.

La decisione delle Sezioni Unite era andata così a rilevare come, se da un verso occorresse "aderire all'indirizzo di recente affermatosi nella giurisprudenza della Sezione tributaria, fondato sul riconoscimento dell'esistenza di un generale principio antielusivo"⁶¹³; dall'altro bisognava altresì distanziarsene, precisando come "la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario

⁶¹⁰ Cass., sez. trib., 24 maggio 2006, ord. n. 12301, in *Fisconline*, con nota di R. LUNELLI, *Il dividend washing rimesso alle Sezioni Unite: ma forse sarebbe preferibile che fosse il legislatore a ribadire le sue scelte*.

⁶¹¹ Cass. civ., sez. un., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Corr. trib.*, 2009, 403 ss., con nota di R. LUPI – D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*. In considerazione della sua rilevanza, la sentenza è poi stata ampiamente commentata in dottrina: v, ad esempio, i commenti di G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, cit.; G. MARONGIU, *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, in *Corr. trib.*, 2009, 3631 ss.; A. LOVISOLO, *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva e il ruolo delle valide ragioni economiche tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 229 ss.; F. AMATUCCI, *L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 232 ss.; M. PROCOPIO, *L'irrisolto problema dell'elusione fiscale e la necessità di un'intervento del legislatore*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 357 ss.; V. FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009, 390 ss.; M. BEGHIN, *Evoluzione della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, in *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, 2009, a cura di G. MAISTO, 23 ss.; G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, cit.; F. MOSCHETTI, *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di utilizzo abusivo di norme fiscali di favore*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 197 ss.; M. CANTILLO, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*, in *Rass. trib.*, 2009, 475 ss.; e G. CORASANITI, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Giust. civ.*, 2009, 1873.

⁶¹² S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale ed abuso del diritto*, cit., 1728.

⁶¹³ Cass. civ., sez. un., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, cit., 407.

italiano. Ed in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., comma 2) 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 principi⁶¹⁴.

I giudici di legittimità, in altre parole, avevano riconfermato l'esistenza di una clausola generale da adoperare in funzione antielusiva, ma ne avevano radicato il fondamento direttamente nell'ordinamento nazionale, espungendo così ogni richiamo alla giurisprudenza della Corte di Giustizia. Era stato cioè operato quello che alcuni autori hanno prontamente identificato come lo "svezzamento della clausola generale antielusiva dalle fonti comunitarie"⁶¹⁵.

E' bene, tuttavia, rilevare come una simile operazione non fosse andata in alcun modo a modificare le modalità applicative della clausola stessa: il rango costituzionale del principio, del resto, aveva continuato a giustificare l'applicazione diretta anche nell'ambito del giudizio di legittimità, pur se su iniziativa dei soli giudici ed in assenza di qualsiasi allegazione delle parti.

Se da un punto di vista applicativo, dunque, la situazione continuava a rimanere immutata, dal punto di vista definitorio erano, invece, intervenute novità rilevanti. I giudici di legittimità, infatti, avevano ridefinito il concetto di abuso, recuperandone una dimensione più idonea a valorizzare la discrasia tra risparmio d'imposta e spirito delle norme. Era stato, in questo senso, affermato come non potesse che "ritenersi insito 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 giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale"⁶¹⁶.

Per effetto di tale considerazione, la condotta abusiva era tornata a doversi identificare non più e soltanto nel mero conseguimento di un risparmio d'imposta, ma altresì nel fatto che tale vantaggio si ponesse effettivamente in contrasto con la normativa fiscale adoperata per

⁶¹⁴ *Ibidem*.

⁶¹⁵ A. LOVISOLO, *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva*, cit., 230.

⁶¹⁶ Cass. civ., sez. un., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, cit., 405.

ottenerlo, nonostante la liceità degli strumenti giuridici utilizzati ed il rispetto formale della normativa medesima. L'importanza di un simile aspetto era poi ribadita dall'affermazione con cui veniva riconosciuta l'esistenza di "un principio per il quale non è lecito utilizzare abusivamente, e cioè per un fine diverso da quello per il quale sono state create, norme fiscali (lato sensu) di favore"⁶¹⁷.

I giudici, dunque, avevano tentato, mediante la valorizzazione del requisito dell'abusività, di introdurre un'effettiva differenziazione tra le condotte afferenti al concetto di elusione fiscale e quelle, invece, riconducibili al lecito risparmio d'imposta, affidando un simile compito alla valutazione dei mezzi adoperati in concreto e tenendo come parametro di riferimento quello delle finalità per cui tali mezzi erano stati originariamente intesi e creati dal legislatore.

Il tentativo aveva suscitato l'apprezzamento convinto della dottrina⁶¹⁸, ma, i medesimi autori, si erano poi trovati piuttosto perplessi dinnanzi alla scelta di radicare il fondamento del principio antiabusivo nell'art. 53 della Costituzione.

L'intuizione delle Sezioni Unite, infatti, era stata quella di invocare i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione come giustificazione della clausola antiabusiva, ma, tali richiami, si erano rivelati, alla prova dei fatti, poco più che artifici retorici, incapaci di persuadere da un punto di vista logico. Entrambi i principi, del resto, costituivano una sorta di specificazione del principio di uguaglianza sotto il versante tributario, richiedendo che il potere impositivo venisse nei fatti ricollegato ad una manifestazione di capacità economica del contribuente; nessuno dei due principi, però, forniva indicazioni utili né su come determinare la base imponibile, né tantomeno su come quantificare l'entità dell'imposta. E, del resto, simili aspetti erano stati espressamente riservati dall'art. 23 della Costituzione alla competenza esclusiva del legislatore, al quale spetta(va) la determinazione degli elementi essenziali dei tributi. Risultava, di conseguenza, incoerente la scelta di attribuire una funzione analoga anche al principio di capacità contributiva, che poteva tutt'al più rilevare come parametro di legittimità della norma fiscale di emanazione legislativa⁶¹⁹.

⁶¹⁷ *Ibidem*.

⁶¹⁸ G. ZIZZO, *Elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario*, cit., 68; ed A. RENDA, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit., 1306.

⁶¹⁹ In tal senso, v. G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 263 ss; A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 473 ss.; ed E. DE MITA, *L'abuso del diritto "corto circuito" del sistema fiscale*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 giugno 2009, 21.

Le Sezioni Unite, tuttavia, ben consapevoli dei problemi di compatibilità tra l'affermato principio antiabusivo ed il rispetto della norma di cui all'art. 23 Cost., avevano cercato di aggirare il problema, fornendo una malcerta interpretazione letterale di quanto disposto dalla norma costituzionale. Era stato di conseguenza affermato che il principio antiabusivo non potesse "in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali"⁶²⁰.

Nonostante tale precisazione, l'artificiosità di quanto asserito dai giudici risultava nondimeno evidente: a ben vedere, infatti, il disconoscimento degli effetti fiscali finiva comunque per incidere sulla disciplina delle fattispecie imponibili, determinando la tassabilità di un presupposto ulteriore e diverso da quello individuato dalla norma fiscale elusa. Ne derivava, pertanto, che, nei fatti, l'applicazione del principio antiabusivo si risolvesse comunque nell'integrazione di un presupposto d'imposta diverso da quello che era stato predeterminato per legge⁶²¹ (con buona pace dell'asserita osservanza del principio *ex art. 23 Cost.*).

Le problematiche lasciate irrisolte dalla pronuncia a Sezioni Unite, peraltro, non si esaurivano nel rilevato contrasto tra la clausola antiabusiva ed il principio della riserva di legge. L'aver affermato il rango costituzionale della suddetta clausola, infatti, ne consentiva altresì l'applicazione retroattiva (e naturalmente anche d'ufficio) alla generalità delle condotte realizzate dai contribuenti prima della vigenza di norme antielusive specifiche. Ciò dava vita al rischio che la clausola antiabusiva invadesse completamente il campo di applicazione dell'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73.

Si rendeva, pertanto, necessario procedere ad un più accurato coordinamento delle due norme.

6.5. La V fase (2009): l'applicazione del principio in deroga alle norme antielusive

I motivi suesposti rendevano, dunque, evidente che l'evoluzione dell'ermeneutica giurisprudenziale non avrebbe potuto arrestarsi a quanto riconosciuto dalla pronuncia a Sezioni Unite: si rendeva, al contrario, necessario procedere ad un'ulteriore cesellatura del

⁶²⁰ Cass. civ., sez. un., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, cit., 405.

⁶²¹ A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale*, cit., 474.

concetto antiabusivo, che si era sì dimostrato utile nel contrastare le condotte elusive, ma anche instabile e pericoloso, presentando una spiccata attitudine a fagocitare tutti gli altri strumenti antielusivi messi a disposizione dall'ordinamento fiscale.

La fase interpretativa intervenuta immediatamente dopo la pronuncia a Sezioni Unite, però, non si dimostrava immediatamente capace di operare il tanto auspicato coordinamento tra le varie norme, ma proseguiva, invece, nel dare applicazione indistinta alla clausola antiabusiva.

Esemplificativa di un simile atteggiamento era la decisione n. 1465/2009⁶²² della Suprema Corte.

La vicenda riguardava un accordo di *joint venture*, intervenuto tra due società italiane ed in conseguenza del quale ne era stata costituita una terza, alla quale venivano fatti acquistare costosi meccanismi produttivi e dati in licenza alcuni brevetti di proprietà di una delle due controllanti. L'operazione era stata strutturata in modo da far operare una delle due controllanti come sublicenziataria per la costruzione dei beni, che sarebbero poi stati rivenduti alla *newco*, che li avrebbe a sua volta venduti ai propri soci, responsabili della distribuzione sul territorio. La società neocostituita avrebbe così potuto dedurre tanto gli ammortamenti sui macchinari acquistati, quanto gli interessi passivi maturati sui contratti di mutuo, stipulati per l'acquisto dei macchinari.

Gli uffici del Fisco, però, contestavano la deducibilità di simili costi, ritenendo che l'intera operazione societaria fosse stata dettata da ragioni prettamente elusive, avendo la stessa determinato la creazione di un centro di imputazione fittizio, con una società che, pur non svolgendo alcuna attività produttiva, pretendeva comunque di dedurre gli oneri.

Chiamati a dirimere la controversia, i giudici di legittimità avevano allora pronunciato una sentenza che si poneva quasi interamente nel solco del precedente arresto a Sezioni Unite.

La Corte si premurava, infatti, anzitutto di riaffermare quali fossero le coordinate applicative della clausola, estendendole alla sua massima ampiezza e ricordando come già in precedenza fosse stato "rifiutato un concetto di rilevanza dell'elusione circoscritta ai soli settori legislativamente predeterminati od in ipotesi tassative (come quelle richiamate dall'art. 37-*bis*

⁶²² Cass., sez. trib., 21 gennaio 2009, n. 1465, in *Banca dati DeJure*. La sentenza ha trovato il commento di C. GARBARINO, *Spazio all'abuso di diritto, ma i rischi sono limitati*, cit.; E. DE MITA, *Abuso di diritto, il pragmatismo della Cassazione*, in *Il Sole 24 Ore*, 28 gennaio 2009; M. BEGHIN, *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti fisco-contribuente*, in *Corr. trib.*, 2009, 823 e ss.; A. LOVISOLO, *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva*, cit., 229; e G. CORASANITI, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, cit., 247.

cit.) riconoscendo operante a tutto campo una clausola generale antiabuso (nucleo fondante dell'elusione ricavato dall'elaborazione della Corte di giustizia), da far valere come regola di rango comunitario, applicabile d'ufficio in ogni stato e grado, a prescindere da specifiche deduzioni ed utilizzabile per risolvere casi concreti connotati da *fumus* di elusività anche in settori tendenzialmente estranei all'impatto del diritto comunitario quali quelli riguardanti l'imposizione diretta⁶²³.

Veniva, poi, conseguentemente ribadita anche la fonte ordinamentale del principio antiabusivo, dando atto di come, nell'ambito del percorso evolutivo della giurisprudenza, “si pone la pronunzia delle Sezioni Unite, che ha puntualizzato - anche in ottica costituzionale - come il divieto di 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 giustificano l'operazione, rappresenti un principio generale non scritto vigente dell'ordinamento italiano siccome fondato sull'art. 53 Cost.”⁶²⁴.

Pur essendo rimasti fedeli a tali concetti, però, nel momento di dover valutare lo specifico oggetto della controversia, i giudici erano, poi, comunque riusciti a fornire alcuni spunti di non trascurabile innovatività. Nell'affermare l'esistenza di un principio non scritto, immanente al sistema tributario, era stato, infatti, riconosciuto come fosse “onere dell'Amministrazione finanziaria, non solo prospettare il disegno elusivo a sostegno delle operate rettifiche, ma anche le supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici rinvenute come irragionevoli in una normale logica di mercato se non per pervenire a quel risultato di vantaggio fiscale, così come incombe al contribuente allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustificano operazioni così strutturate”⁶²⁵. Proprio in conseguenza di ciò, veniva, nel caso di specie, esclusa la ricorrenza di una condotta elusiva, valutando che la condotta in contestazione risultasse “ragionevolmente spiegabile con l'obbiettivo del gruppo di assicurarsi vantaggiose posizioni commerciali di competitività”⁶²⁶.

⁶²³ Cass., sez. trib., 21 gennaio 2009, n. 1465, cit.

⁶²⁴ *Ibidem*.

⁶²⁵ *Ibidem*.

⁶²⁶ *Ibidem*. Nel dettaglio, la Corte aveva argomentato come “una attività d'impresa può essere svolta anche attraverso un procedimento complesso caratterizzato dalla esternalizzazione di fasi più o meno ampie di produzione, dove un soggetto conserva la proprietà ed il controllo dei mezzi di produzione affidati a terzi per costruire e fornire i beni richiesti che cedono così le proprie utilità all'impresa proprietaria e non a quella utilizzatrice. Con la conseguenza che

Specificando le modalità di ripartizione degli oneri probatori, la Corte aveva inoltre enunciato la necessità di dare vita ad una distribuzione più equa dei carichi tra le parti, di modo che la stessa potesse risultare “costituzionalmente orientata”⁶²⁷ e, dunque, più attenta alle garanzie difensive dei contribuenti. Una simile affermazione, però, non si era comunque tradotta nella limitazione del ricorso alla clausola antiabusiva, che, anzi, aveva continuato a sovrapporsi alla disposizione di cui all’art. 37-*bis*, invadendone frequentemente il campo d’applicazione.

La circostanza, del resto, risultava ben evidente dall’analisi di quanto asserito, dalla Suprema Corte, nella decisione delle successive sentenze nn. 8481/2009⁶²⁸ e 8487/2009⁶²⁹.

Le due statuizioni, infatti, erano risultate entrambe viziate dal fraintendimento dei regimi agevolati adoperati dai contribuenti, mostrando, con grande chiarezza, come il frequente ricorso all’utilizzo della clausola antiabusiva fosse principalmente da attribuire all’esigenza di compensare alle difficoltà applicative dell’art. 37-*bis*.

Le controversie, in concreto, avevano riguardato la contestazione dei regimi fiscali ricollegati ad operazioni di *sale and lease-back*⁶³⁰ e di assegnazione di beni ai soci⁶³¹, i cui derivanti vantaggi erano stati disconosciuti poiché valutati conseguenza di un contratto *contra legem* (non risultava ancora vigente la norma di cui all’art. 37-*bis*), nel primo dei casi, e per l’assenza di valide

i relativi costi possono essere ammessi al processo di ammortamento in capo al soggetto proprietario concorrendo alla realizzazione del suo programma economico nella misura in cui consentono [...] alla comodante di acquistare i veicoli realizzati dalla comodataria ad un prezzo "minore" di quello che quest'ultima applicherebbe se dovesse affrontare (e caricare sui detti veicoli) gli oneri relativi all'acquisto ed all'ammortamento delle attrezzature specifiche occorrenti per quella produzione. E' questa l'utilità ritratta dall'impresa comodante e dunque i costi e gli oneri dei beni concessi in comodato a quel precipuo scopo non v'è motivo di considerarli estranei alla sua attività, specie in mancanza di una contrapposta ed autonoma iniziativa imprenditoriale della fabbricante, che -quale comodataria - agiva esclusivamente per conto della prima nella realizzazione del minivan da vendersi sul mercato europeo, costituente la ragione principale della costituzione della joint venture”.

⁶²⁷ A. RENDA, *L’abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit. 1315.

⁶²⁸ Cass., sez. trib., 8 aprile 2009, n. 8481, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 656 ss.; con commento di M. BEGHIN, *L’abuso del diritto e le operazioni infragruppo nel caleidoscopio della Suprema Corte*.

⁶²⁹ Cass., sez. trib., 8 aprile 2009, n. 8487, in *Banca dati DeJure*.

Entrambe le sentenze hanno formato oggetto di commento da parte di M. BASILAVECCHIA, *Surrogati interpretativi in difetto di norma antielusiva?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 601 ss.; M. PROCOPIO, *L’irrisolto problema dell’elusione fiscale*, cit., 367 ss.; e R. LUPI – D. STEVANATO, *Lease back infragruppo e “paradosso di elusività senza vantaggio fiscale”*, in *Corr. trib.*, 2009, 1923 ss.

⁶³⁰ Tale operazione consentiva, in concreto, sia la detrazione dei canoni di *leasing* finanziario, sia il duplice ammortamento dei beni oggetto di cessione. Nell’operazione sindacata, era accaduto che, sfruttando l’esistenza di un gruppo societario, i beni strumentali ad esso riconducibili fossero stati trasferiti ad una delle società facentine parte, la quale li aveva a sua volta concessi in locazione finanziaria alle altre società del gruppo. Dal momento che la società acquirente aveva richiesto un finanziamento per acquistare tali beni e che tali beni erano poi stati solamente ritrasferiti all’interno del gruppo societario, senza essere ceduti a soggetti terzi, il risultato che ne seguiva era l’ottenimento di somme utili al finanziamento del capitale circolante o all’effettuazione di ulteriori investimenti.

⁶³¹ Con l’art. 29 della l. n. 449/1997, modificata dall’art. 13 della l. n. 28/1999, il legislatore aveva introdotto la possibilità di cedere entro una certa data alcune tipologie di beni ai soci, tra i quali le partecipazioni sociali, fruendo di un regime fiscale agevolato, derivante dall’applicazione dell’imposta sostitutiva del 10%.

ragioni economiche (con conseguente applicazione della specifica disposizione antielusiva), nel secondo. La Cassazione, nello specifico, aveva dato conferma ad entrambe le sentenze impugnate, ma l'aveva fatto smentendo la prospettazione che era stata precedentemente offerta dagli uffici del Fisco.

Nel caso del *sale and lease back*, i giudici, mossi dalla convinzione che il gruppo societario dovesse essere considerato alla stregua di una entità unitaria, avevano ritenuto che il contratto di *leasing* finanziario contestato finisse per determinare effetti abusivi, individuandoli, in particolare, “sia nella detrazione dei canoni di locazione finanziaria da parte della società di gruppo locataria, sia nel rinnovato, e perciò, duplice, ammortamento, da parte della società di gruppo locatrice, dei beni oggetto di leasing, senza che, data l'appartenenza di entrambe le società al medesimo gruppo, si sia realizzato - con riguardo, non alle singole società e, in particolare, alla società locataria, ma con riguardo al gruppo di società - quell'effetto economico che è proprio e caratterizzante della locazione finanziaria e che è costituito da una maggiore disponibilità di danaro”⁶³².

Nel secondo caso, invece, la Suprema Corte aveva fatto formale applicazione dell'art. 37-*bis*, supportando tale scelta sulla considerazione del fatto che “un'operazione economica realizzata al solo fine di ottenere un risparmio fiscale (a prescindere da connotazioni di frodolenzia) è una operazione che contrasta con l'utilità sociale, sia nel senso che lede il principio di solidarietà, sia nel senso che determina una indebita riduzione del gettito fiscale. In concreto, l'elusione fiscale può assumere sia la forma della mera devianza (utilizzazione impropria di uno strumento normativo) che quella dell'abuso di diritto positivo (nel quale vengono posti in essere una molteplicità di atti al solo fine di ottenere il risparmio fiscale), nella specie ricorre la prima ipotesi”⁶³³.

Risultava, tuttavia, evidente che, nonostante la formale applicazione dell'art. 37-*bis*, la Corte avesse fatto, in entrambi i casi, utilizzo della clausola antiabusiva per disconoscere gli effetti di operazioni economiche ritenute elusive. Nel primo dei due casi, la clausola era stata adoperata in maniera esplicita (anche in conseguenza dell'evidente inapplicabilità dell'art. 37-*bis* per ragioni temporali); nel secondo, invece, pur essendo stata richiamata la specifica disposizione antielusiva, il concetto di devianza come utilizzazione impropria di uno strumento normativo aveva comunque fatto intendere una sostanziale applicazione della clausola stessa.

⁶³² Cass., sez. trib., 8 aprile 2009, n. 8481, cit.

⁶³³ Cass., sez. trib., 8 aprile 2009, n. 8487, cit.

Il modo di agire dei giudici aveva, così, generato numerose critiche da parte della dottrina. Gli autori, in particolare, avevano rilevato come gli stessi avessero, non solo dato vita ad un'implicita abrogazione dell'art. 37-*bis*⁶³⁴, riservando peraltro un trattamento particolarmente sfavorevole ai rapporti infragruppo (individuati quale argomento determinante per la dimostrazione dell'abuso del diritto⁶³⁵), ma soprattutto frainteso quanto era stato statuito nell'arresto delle Sezioni Unite, il cui insegnamento era stato tradotto in una distorta applicazione del principio antiabusivo.

La sentenza del 2008, infatti, pur riconoscendo il fondamento costituzionale del principio in questione, lo aveva esplicitamente caratterizzato come divieto di utilizzazione delle norme fiscali di favore per fini diversi da quelli per cui erano state create. Nelle fattispecie oggetto delle più recenti statuizioni, però, non risultava possibile ravvisare un simile travisamento: nel caso del *lease back*, la deduzione dei canoni di *leasing* da parte della società utilizzatrice aveva trovato corrispondenza nella tassabilità dei ricavi generati dalla società concedente, e le quote di ammortamento dedotte per il costo d'acquisto dei beni erano state bilanciate dall'emersione di una plusvalenza imponibile per la società cedente⁶³⁶. Nel caso dell'assegnazione agevolata, invece, il risultato di trasferire i beni (e dunque anche le partecipazioni) ai soci appariva essere esattamente il fine precipuo che aveva spinto il legislatore ad introdurre la norma di favore di cui era poi stata fatta applicazione. Non pareva, pertanto, coerente l'aver voluto ravvisare, nelle operazioni contestate, un utilizzo distorto delle norme di favore, quando appariva invece evidente che i giudici di legittimità avessero adoperato, per motivare l'esistenza di condotte abusive, la mera assenza di ragioni economiche ulteriori rispetto a quelle fiscali.

Un simile *modus operandi*, peraltro, non era risultato soltanto contraddittorio, ma aveva finito altresì col comprimere, ancora una volta, l'area concettuale del lecito risparmio d'imposta, appiattendola interamente su quella dell'elusione fiscale e cancellandola, così, quasi del tutto: gravare il contribuente dell'onere di provare il conseguimento di risultati economici, ulteriori

⁶³⁴ v. M. BASILAVECCHIA, *Surrogati interpretativi in difetto di norma antielusiva?*, cit., 605; e G. ZIZZO, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2009, 490.

⁶³⁵ Veniva, infatti, osservato come risultasse contraddittorio fare discendere la qualificazione di abusività dalla presenza di rapporti di partecipazione tra i contraenti coinvolti, ove la medesima scelta contrattuale si rivelava invece del tutto lecita ove effettuata tra società indipendenti; A. RENDA, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit., 1319.

⁶³⁶ R. LUPI – D. STEVANATO, *Lease-back infragruppo e "paradosso di elusività senza vantaggio fiscale"*, cit., 1924, i quali sottolineavano come la corretta valorizzazione delle simmetrie dei flussi reddituali avrebbe potuto far svanire, non solo ogni sospetto di elusione, ma anche ogni vantaggio tributario.

e diversi rispetto a quelli ottenibili mediante le operazioni ritenute tipiche, significava, del resto, obbligarlo a scegliere, in ogni caso, la via più onerosa dal punto di vista fiscale⁶³⁷, subordinando la sua lecita pianificazione d'impresa all'ideazione di operazioni che si sarebbero dovute rivelare idonee a soddisfare non solo esigenze di carattere tributario, ma anche di carattere economico, ulteriori e non necessariamente funzionali al perseguimento del programma da lui immaginato.

L'insegnamento pratico che pareva, pertanto, doversene derivare (e che aveva trovato conferma anche in ulteriori statuizioni coeve⁶³⁸) sembrava essere quello di riconoscere piena legittimità agli accertamenti operati Fisco, sulla base degli schemi logici fissati dalla clausola antiabusiva, anche e soprattutto nei casi in cui risultava controversa l'applicabilità dell'art. 37-*bis*.

6.6. La VI fase(2010-2011): verso una più corretta definizione della nozione di abuso

Le posizioni espresse dalla giurisprudenza in seguito agli arresti delle Sezioni Unite si rivelarono, tuttavia, destinate a mutare già in breve tempo, trovando un parziale ridimensionamento nelle statuizioni immediatamente successive, probabilmente anche a causa dell'eccessiva incidenza che il principio antiabusivo aveva finito con l'assumere nel campo dell'imposizione reddituale.

Un primo segnale dell'avvenuto mutamento era parso, ad esempio, potersi ravvisare nel definitivo riconoscimento della necessità di procedere ad una più equa redistribuzione degli oneri probatori, tra le parti, all'interno del contenzioso tributario. Una simile esigenza, a tutto dire, era già stata avvertita, in precedenza⁶³⁹, dai giudici della Suprema Corte, ma i tempi parevano adesso maturi per una definitiva emersione.

Il passaggio si realizzava, così, per effetto della sentenza n. 20030/2010⁶⁴⁰.

⁶³⁷ D. STEVANATO, *Abuso del diritto ed elusione tributaria: anno zero*, in *Dial. trib.*, 2009, 255 ss.

⁶³⁸ In questo stesso senso si erano, infatti, espresse, anche: Cass., sez. trib., 25 maggio 2009, n. 12042, in *Corr. trib.*, 2009, 1988 ss., con nota di A. MARCHESELLI, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*; Comm. trib. reg. Toscana, 1 aprile 2009, n. 26, in *Giust. trib.*, 2009, 323 ss., con nota di M. NUSSI, *Abuso del diritto: profili sostanziali, procedurali-processuali e sanzionatori*; e Comm. trib. prov. Milano, 7 aprile 2009, n. 118, in *Corr. trib.*, 2009, 3292 ss., con nota di M. BEGHIN, *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico e poteri del magistrato*. In quest'ultima sentenza, in particolare, i giudici si erano spinti a rilevare come il principio antiabusivo fosse "applicabile in via immediata e diretta a prescindere da specifiche disposizioni normative della legge ordinaria ed è ad esse indifferente sia nella sostanza, data la sua portata generale, sia nel tempo, dato che è da considerarsi esistente come coevo alla norma costituzionale di riferimento".

⁶³⁹ Cass., sez. trib., 17 ottobre 2008, n. 25374, cit.

⁶⁴⁰ Cass., sez. trib., 22 settembre 2010, n. 20030, in *Corr. trib.*, 2010, 3376 ss., con nota di A. MARCHESELLI, *La Cassazione limita la nozione di elusione all'aggiramento dello scopo della legge*. La decisione è stata altresì commentata da A.

Il caso di specie riguardava un contratto di soccida⁶⁴¹, intervenuto tra alcuni allevatori di bestiame e del quale era stata contestata l'elusività rispetto al prelievo comunitario sulle quote latte. La particolarità del caso risiedeva nel fatto che, stavolta, l'atto di accertamento notificato al soccidante contenesse soltanto una generica affermazione di antieconomicità dell'operazione, senza che vi fosse, invece, indicato alcun riferimento ai vantaggi fiscali abusivi contestati al contribuente.

Mossa dall'intenzione di limitare l'uso indiscriminato del principio antiabusivo, la Cassazione aveva allora deciso, pur senza intervenire sulla nozione di abuso⁶⁴², di precisare come "la prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni in quel modo strutturate"⁶⁴³.

La controversia veniva, pertanto, risolta proprio alla luce della mancata prova da parte dell'Amministrazione fiscale, riconoscendo come, in assenza della dimostrazione di un vantaggio tributario indebito, non fosse possibile qualificare la condotta del contribuente come abusiva.

Il cammino intrapreso per circoscrivere l'applicazione generalizzata del principio antiabusivo era, poi, proseguito con un criptico *obiter dictum* giurisprudenziale, contenuto in un successivo arresto della Suprema Corte ed utilizzato da una parte della dottrina per avanzare l'ipotesi di un possibile bilanciamento tra principio antiabusivo e specifica norma antielusiva.

L'arresto in questione era la sentenza n. 22994/2010⁶⁴⁴ della Corte di Cassazione, con la quale i giudici erano tornati ad occuparsi di *dividend washing*. Avendo ben presente quanto era stato statuito sino a quel punto in materia di dividendi azionari, gli stessi avevano ritenuto di dover

LOVISOLO, *La specificità del comportamento del contribuente in buona fede salva dall'abuso del diritto*, in *GT - Riv. g. trib.*, 2011, 161 ss.

⁶⁴¹ Il contratto di soccida, di cui all'art. 2170 c.c., è un accordo in base al quale il soccidante, proprietario dei capi di bestiame, ed il soccidario, allevatore, si associano al fine di ripartire le spese connesse all'allevamento, per suddividere poi i ricavi generati dallo sfruttamento, in base ai prezzi di mercato.

⁶⁴² Veniva, infatti, asserito che "integra gli estremi del comportamento abusivo quell'operazione economica che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento predominante ed assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta"; v. Cass., sez. trib., 22 settembre 2010, n. 20030, cit.

⁶⁴³ *Ibidem*.

⁶⁴⁴ Cass., sez. trib., 12 novembre 2010, n. 22994, in *Corr. trib.*, 2011, 9 ss., con nota di G. FRANSONI, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*.

anzitutto procedere alla riaffermazione di come “nel nostro ordinamento, a prescindere dalla compiuta normazione della materia in oggetto (di cui alla L. 8 ottobre 1997, n. 358, art. 7 comma che ha modificato il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-*bis*) sussiste un principio generale antielusivo, la cui fonte è reperibile nel diritto e nella giurisprudenza comunitaria per quanto riguarda i tributi «armonizzati», mentre per gli altri tributi, quali quelli diretti, un tale principio è reperibile nelle norme costituzionali che sanciscono il criterio di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, costituendo il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere”⁶⁴⁵.

Da un'affermazione che era ormai divenuta di carattere quasi rituale, era però stata fatta discendere, poi, una puntualizzazione piuttosto insolita, asserendo che “non è quindi lecito al contribuente trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto (seppur non contrastante con specifiche disposizioni, almeno fino alla entrata in vigore della menzionata L. n. 358 del 1997) di strumenti giuridici idonei a procurargli un vantaggio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili diverse dalla mera aspettativa di quel vantaggio”⁶⁴⁶.

Apparentemente innocua e poco significativa, una simile enunciazione si era rivelata, in realtà, portatrice di una novità importantissima. Nel sibillino inciso affidato alla protezione delle due parentesi, infatti, i giudici di legittimità avevano deciso di racchiudere un primo riconoscimento del conflitto tra norma generale di matrice pretoria e norma speciale di cui all'art. 37-*bis*, rilevando come l'introduzione della seconda avesse determinato la riconducibilità di determinate condotte alla fattispecie identificate per legge.

Sulla scorta di tale *obiter dictum*, alcuni autori⁶⁴⁷ avevano allora tentato di suggerire una possibile soluzione al rilevato contrasto tra la norma pretoria e la norma legislativa, proponendo che venisse riconosciuto il carattere speciale della seconda, così da renderla applicabile a tutte le fattispecie verificatesi in seguito alla sua entrata in vigore.

La sinteticità del richiamo operato dai giudici, però, unita alla forte enigmaticità da cui era comunque contraddistinto l'inciso in questione, avevano fatto in modo che, attorno alla soluzione proposta dalla dottrina, non venisse comunque a formarsi il consenso necessario a

⁶⁴⁵ Cass., sez. trib., 12 novembre 2010, n. 22994, cit.

⁶⁴⁶ *Ibidem*.

⁶⁴⁷ F. FALCONE – A. IORIO, *Dividend washing con abuso*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 novembre 2010, 37.

determinare un *revirement* giurisprudenziale, rendendo il tentativo della dottrina null'altro che lettera morta.

Con la successiva sentenza n. 5583/2011⁶⁴⁸, i giudici avevano infatti ritenuto di non poter far affidamento sulla soluzione avanzata dalla dottrina, valutando più opportuno un ritorno alla soluzione avanzata dalla giurisprudenza anteriore.

Esaminando una controversia avente ad oggetto operazioni di *sale and lease back*, la Corte aveva in specie concluso che, nonostante tali condotte non fossero espressamente elencate all'interno del terzo comma dell'art. 37-*bis*, "in tema di imposte sul reddito d'impresa, l'esame delle operazioni poste in essere dall'imprenditore, ai fini del riconoscimento del diritto a deduzioni o a benefici fiscali, deve essere compiuto anche alla stregua del principio, desumibile dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni che, seppure realmente volute e quand'anche immuni da invalidità, risultino, alla stregua di un insieme di elementi obiettivi, compiute essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Trattasi di un principio generale antielusivo desumibile dall'art. 53 Cost. [...]"⁶⁴⁹.

I giudici avevano, dunque, deciso di tornare ad attribuire piena valenza al carattere generale della clausola antiabusiva, relegando l'art. 37-*bis* a mero elemento di contorno, incapace, anche in seguito alla sua introduzione, di incidere, restringendolo, sull'ambito applicativo della norma pretoria.

Il tentativo di circoscrivere il ricorso generalizzato al principio antiabusivo, però, non si era comunque estinto con il precedente arresto, ma si era piuttosto evoluto verso nuove forme realizzative, venutesi a delineare già nelle successive statuizioni della Suprema Corte.

Con la sentenza n. 3947/2011⁶⁵⁰, ad esempio, la Corte di Cassazione aveva virato in maniera decisa verso la scelta di escludere l'operatività della clausola antiabusiva in presenza di operazioni simulate e non reali. La controversia oggetto d'esame, in concreto, aveva riguardato la deducibilità di alcuni costi di produzione, che erano stati contestati dagli uffici del Fisco poiché reputati fittizi, in quanto originati da una società cooperativa che si riteneva artatamente costituita. Dal momento, però, che l'ente impositore aveva invocato, in sede di

⁶⁴⁸ Cass., sez. trib., 9 marzo 2011, n. 5583, in *Dir. gius.*, 2011, 66 ss., con nota di A. BUSCEMA, *Quando il sale and lease back è abuso di diritto*.

⁶⁴⁹ Cass., sez. trib., 9 marzo 2011, n. 5583, cit.

⁶⁵⁰ Cass., sez. trib., 18 febbraio 2011, n. 3947, in *Banca dati DeJure*.

ricorso, l'applicabilità del principio antiabusivo, i giudici di legittimità avevano ritenuto di cogliere la palla al balzo per affermare come il principio in questione “si riferisce ad (e, quindi, suppone necessariamente che si sia in presenza di) «operazioni non simulate ma realmente volute ed immuni da invalidità», quand'anche «effettuate essenzialmente allo scopo di trarre un vantaggio fiscale»: di conseguenza è del tutto inammissibile (per ovvia incompatibilità logica) invocare il mancato riscontro di eventuale «abuso di diritto» ed esporre ragioni di doglianza che, all'evidenza, si risolvono unicamente nella contestazione del convincimento espresso dal giudice del merito circa la effettività, materiale e giuridica, delle «operazioni commerciali» intercorse tra le cooperative e la contribuente”⁶⁵¹.

Limitando l'applicazione del principio antiabusivo alle sole operazioni reali, veniva peraltro reso evidente come la volontà della Suprema Corte marciasse inequivocabilmente nel senso di cercare di interromperne un utilizzo troppo frequente, impedendo che lo stesso principio potesse continuare a venire applicato come una sorta di panacea giurisprudenziale, idonea a contrastare ogni tipo di condotta elusiva. Il nuovo corso della giurisprudenza, in altre parole, pareva essersi definitivamente affrancato da quel lungo momento involutivo che aveva per lungo tempo caratterizzato l'attività degli uffici del Fisco e delle corti di legittimità, facendo in modo che, a fare data dall'emersione del principio antiabusivo, entrambi si limitassero a fare ricorso ad un percorso argomentativo relativamente semplice (quello della clausola antiabusiva⁶⁵²), senza curarsi di fare invece luce sulla problematica mescolanza di fenomeni dalla natura diversa. A distanza di anni, però, i giudici parevano adesso passati a fare un uso maggiormente riflessivo e prudente del principio.

L'approccio di cui si discute, del resto, risultava evidente nella successiva sentenza n. 1372/2011⁶⁵³, con la quale la Suprema Corte era tornata ad occuparsi di operazioni societarie infragruppo. La vicenda riguardava essenzialmente un'operazione di acquisizione di un gruppo farmaceutico svizzero da parte di una società multinazionale italiana. La controversia nasceva dal fatto che, in seguito all'acquisizione della holding olandese, la multinazionale

⁶⁵¹ *Ibidem*.

⁶⁵² G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto “abuso del diritto”*, cit., 380.

⁶⁵³ Cass., sez. trib., 12 gennaio 2011, n. 1372, in *Corr. trib.*, 2011, 678 ss., con nota di D. STEVANATO, *Ancora un'accusa di elusione senza aggiramento dello spirito della legge*. La sentenza è stata altresì commentata da M. BASILAVECCHIA, *L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 285 ss.; M. PROCOPIO, *L'ormai improcrastinabile soluzione legislativa dell'abuso del diritto*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 245 ss.; e L. R. CORRADO, *Elusione tributaria vs. lecito risparmio d'imposta: un revirement della Corte di Cassazione*, in *Dir. giust.*, 2011, 35 ss.

avesse poi fuso alcune delle nuove controllate con altre società risultanti già in suo controllo, realizzando simili operazioni non con l'attuazione di fusioni dirette, bensì mediante l'indebitamento delle società incorporate, in modo da poterle poi accorpate, a partecipazione totalitaria acquisita, senza dar vita a rapporti di concambio.

L'amministrazione fiscale aveva censurato un simile *modus operandi*, ritenendo che l'intera operazione, finalizzata ad evitare una tassazione più onerosa (che si sarebbe, altrimenti, ricollegata alle operazioni di fusione diretta), risultasse elusiva ai sensi dell'art. 10 l. n. 408/1990 (vigente all'epoca). Il contribuente, da parte sua, aveva invece escluso la prospettazione del Fisco, rilevando come l'operazione non risultasse comunque riconducibile all'elencazione esaustiva della norma di legge.

Chiamata a pronunciarsi in diritto, la Corte di Cassazione aveva deciso di non distaccarsi dall'orientamento inaugurato con la decisione delle Sezioni Unite, ma di non rinunciare nemmeno a dare corso ulteriore alla stagione interpretativa più recente.

Era stato così riaffermato, per quanto riguardava il campo di applicazione della clausola antiabusiva, che “la soluzione del problema deve essere ricercata nell'applicazione del principio dell'abuso del diritto, operante anche, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, nell'ordinamento nazionale anche nel campo dell'imposizione diretta, e riferibile anche ad operazioni distinte e collegate tra loro, ove compiute al principale scopo di realizzare un risparmio fiscale. Sono, pertanto, irrilevanti le considerazioni svolte sull'applicabilità al caso di specie dell'art. 10. Si considerano aventi carattere abusivo, e che possono, quindi, essere disconosciute dell'amministrazione finanziaria, quelle pratiche che, pur formalmente rispettose del diritto interno o comunitario, siano poste in essere al principale scopo di ottenere benefici fiscali contrastanti con la ratio delle norme che introducono il tributo o prevedano esenzioni o agevolazioni. In altri termini, il carattere abusivo è escluso soltanto dalla presenza di valide ragioni extra fiscali. [...] Il rango comunitario o costituzionale del principio ne comporta - secondo una costante giurisprudenza - l'obbligo di applicazione d'ufficio anche nel giudizio di legittimità”⁶⁵⁴.

Quanto alla ripartizione dei carichi probatori tra le parti, veniva, invece, riconosciuto che “incombe sull'amministrazione finanziaria l'onere di spiegare, anche nell'atto impositivo, perché la forma giuridica (o il complesso di forme giuridiche) impiegata abbia carattere

⁶⁵⁴ Cass., sez. trib., 12 gennaio 2011, n. 1372, cit.

anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa, mentre è onere del contribuente provare l'esistenza di un contenuto economico dell'operazione diverso dal mero risparmio fiscale. Tale regime, che nell'ordinamento comunitario è imposto dal principio di proporzionalità, nel sistema italiano costituisce applicazione dei principi di libertà d'impresa e di iniziativa economica (art. 42 Cost.), oltre che della piena tutela giurisdizionale del contribuente (art. 24 Cost.)⁶⁵⁵.

Una simile affermazione forniva, a sua volta, lo spunto per enunciare la parte realmente innovativa della sentenza. Maturata la consapevolezza di come l'uso spregiudicato della clausola antiabusiva avesse finito, di fatto, per complicare eccessivamente le esigenze strategiche di imprese e gruppi aziendali, i giudici parevano essersi oramai persuasi della necessità di far salva una simile prerogativa: veniva, così, espressamente richiesto che “l'applicazione del principio [antiabusivo] 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. [...] Ciò premesso, è necessario, altresì, rilevare che la cautela che deve guidare l'applicazione del principio, qualunque sia la sua matrice, deve essere massima quando non si tratti di operazioni finanziarie (come avviene nei casi di dividend washing e di dividend stripping), di artificioso frazionamento di contratti o di anomala interposizione di stretti congiunti, ma di ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvengono nell'ambito di grandi gruppi d'impresa. Occorre, infatti, considerare che la strategia sul mercato dei gruppi di imprese non può essere valutata come quella dell'imprenditore singolo, e cioè non deve essere finalizzata al conseguimento di una redditività in tempi brevi”.

Nello specificare quali fossero le condizioni perché il diritto di pianificazione aziendale potesse ritenersi legittimamente esercitato, la Corte passava inoltre a precisare che, per “verificare se l'operazione rientra in una normale logica di mercato, si deve affermare 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. [...] Vi è da considerare, d'altra parte, che l'esercizio di

⁶⁵⁵ *Ibidem*.

libertà e di diritti fondamentali riconosciuti dalla Costituzione e dal Trattato sull'Unione Europea, non può essere limitato per ragioni fiscali”.

Facendo applicazione di tale principio, la Corte era, poi, arrivata a concludere come, nel caso di specie, gli uffici del Fisco non avessero in alcun modo chiarito “perché la forma giuridica impiegata sia inusuale o inadeguata all'operazione economica. Secondo quanto sopra spiegato, il sindacato 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. In particolare, non può essere considerata abusiva la scelta di mantenere in piedi un distinto soggetto giuridico, invece di dar luogo alla creazione di un unico soggetto, in quanto, tale scelta non appare artificiosa, né come tale poteva considerarsi soltanto perché comportava un maggiore risparmio fiscale”⁶⁵⁶.

Le conclusioni raggiunte dai giudici di legittimità erano state immediatamente valutate con grande favore da parte della dottrina⁶⁵⁷, che aveva visto nelle motivazioni della sentenza il primo passo verso il raggiungimento di una più equilibrata definizione della nozione di abuso. Le stesse motivazioni, però, lasciavano altresì trasparire quale fosse il limite che continuava ad affliggere le elaborazioni della giurisprudenza: gli sforzi realizzati, di volta in volta, dalla Corte di Cassazione prescindevano, infatti, dall'individuazione di uno dei tratti più importanti per l'identificazione delle condotte abusive. Ciò in quanto, nonostante il richiamo alla giurisprudenza comunitaria, i giudici nazionali non erano ancora riusciti a caratterizzare il principio antiabusivo per la ricorrenza di un vantaggio contrario alla *ratio* delle norme tributarie invocate. Nel caso da ultimo menzionato, ad esempio, la Corte di Cassazione aveva sì rigettato la tesi dell'amministrazione fiscale, ma ciò non era avvenuto sulla base del fatto che non fosse stato riscontrato l'aggiramento dei principi in materia di deducibilità degli interessi passivi, bensì in conseguenza della mancata comprensione dei motivi che erano stati adottati dall'amministrazione fiscale, ritenuti fin troppo generici⁶⁵⁸. Un simile aspetto continuava a far sì che, l'ottenimento di un vantaggio tributario, continuasse ad essere in grado, anche da solo (e purché non accompagnato dalla presenza di ulteriori ragioni economiche), di caratterizzare il comportamento del contribuente come abusivo.

⁶⁵⁶ *Ibidem*.

⁶⁵⁷ M. BASILAVECCHIA, *L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto*, cit., 285.

⁶⁵⁸ D. STEVANATO, *Ancora un'accusa di elusione senza aggiramento dello spirito della legge*, cit., 675.

Le statuizioni più recenti, però, avevano al contempo mostrato come il definitivo riallineamento della definizione nazionale di abuso con quella comunitaria fosse un traguardo oramai ineludibile. La consapevolezza di dover circoscrivere il novero delle fattispecie abusive, del resto, non poteva che passare per una definizione più accurata delle condotte ascrivibili al concetto di lecito risparmio d'imposta.

Il punto di svolta arrivava, così, con la sentenza n. 10383/2011⁶⁵⁹, emanata dalla Suprema Corte nell'ambito di una vicenda relativa ad un'esenzione IRPEG/ILOR, concessa ad una società che aveva insediato uno stabilimento produttivo in un territorio svantaggiato. Era, infatti, accaduto che l'amministrazione finanziaria avesse contestato la costituzione di tale società nel territorio che le consentiva di beneficiare della predetta esenzione, assumendo che tale operazione fosse avvenuta al solo fine di spostare gli utili di un'altra società, che invece non poteva beneficiare del medesimo vantaggio. L'operazione era stata, pertanto, valutata illegittima poiché ritenuta riconducibile a quelle integranti fattispecie abusive.

Chiamata ad intervenire sui ricorsi presentati dall'Agenzia delle Entrate e dalla società contribuente, la Corte di Cassazione aveva allora deciso di cogliere l'occasione per tornare nuovamente sulla questione della definizione di fattispecie abusiva. Veniva in questo modo affermato che “per la sussistenza della peculiare fattispecie (o «figura») denominata «abuso di diritto» l'operazione economica contestata deve essere stata posta in essere dal contribuente esclusivamente per ottenere un beneficio fiscale «indebito», ovverosia una riduzione od una eliminazione dell'imposta altrimenti non dovute, e che, come ovvio, il beneficio fiscale considerato «indebito» deve essere stato conseguito dal contribuente e non da altri, come dalla controparte dell'operazione detta”⁶⁶⁰.

Posta tale definizione, i giudici erano poi passati ad analizzare la normativa invocata dal contribuente, argomentando come, “dalle considerazioni fin qui svolte, risulta evidente che il perseguimento del «risparmio fiscale» concesso (nel concorso delle condizioni previste) dal legislatore ad un insediamento produttivo nelle zone svantaggiate costituisce scopo lecito dell'attività giuridica (oltre che propriamente economica) non solo di costituzione di quell'insediamento ma anche della produzione e del conseguente commercio del prodotto ottenuto”⁶⁶¹. Ciò in quanto, “il beneficio fiscale della esenzione dall'imposta per le iniziative

⁶⁵⁹ Cass., sez. trib., 12 maggio 2011, n. 10383, in *Banca dati DeJure*.

⁶⁶⁰ *Ibidem*.

⁶⁶¹ *Ibidem*.

produttive, tenuto conto delle indicate finalità perseguite dal legislatore, costituisce un diritto attribuito consapevolmente dal legislatore al contribuente beneficiario, per cui va affermato il principio secondo cui la mera costituzione di iniziative produttive incentivate non può mai ritenersi integrare «abuso di diritto» (anche nei confronti dei soggetti che intrattengono rapporti economici con l'impresa «beneficiaria») perché l'esenzione fiscale costituisce la contropartita incentivante di detta costituzione e non una finalità *contra ius*⁶⁶².

In tale maniera (e cioè escludendo la possibilità di qualificare come abusiva la condotta il cui fine appariva in linea con quello previsto dal legislatore), i giudici di legittimità erano, dunque, arrivati ad ammettere (seppure in maniera implicita) la necessità di fare passare la valutazione di abusività per un ulteriore parametro: quello della conformità teleologica dei comportamenti sindacati rispetto alla *ratio* delle norme venute in rilievo.

Una simile circostanza consentiva non solo di riavvicinare la definizione nazionale di condotta abusiva a quella tracciata in sede comunitaria, ma garantiva altresì ai contribuenti di poter fare affidamento su di un margine di certezza più ampio, nel momento in cui si fossero trovati a dover pianificare le proprie scelte fiscali. Il definitivo sdoganamento della liceità del risparmio d'imposta, in altre parole, aveva consentito di superare definitivamente quella fase in cui i contribuenti si erano trovati esposti al rischio di vedersi contestato qualsiasi vantaggio tributario conseguito, vedendosi finalmente restituita la libertà di ottenere la "contropartita incentivante" che veniva talvolta prevista dal legislatore per incoraggiare la realizzazione di determinate condotte (ritenute auspicabili).

La bontà della definizione approntata con la sentenza del 2011 aveva, poi, fatto in modo che la medesima soluzione venisse riconfermata in numerose altre sentenze della Suprema Corte. Basti, in tal senso, ricordare la decisione n. 27352/2013⁶⁶³, con la quale i giudici avevano rimarcato come, per "parlare di pratica abusiva, occorre che si verificano due condizioni. Da un lato, le operazioni devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva IVA e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sia contraria all'obiettivo perseguito da

⁶⁶² *Ibidem*.

⁶⁶³ Cass., sez. trib., 6 dicembre 2013, n. 27352, in *Banca dati DeJure*.

queste disposizioni. Dall'altro, deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo essenziale dell'operazione controversa è l'ottenimento di un vantaggio fiscale"⁶⁶⁴.

La rotta interpretativa tracciata dalla Suprema Corte si andava, perciò, radicando in maniera finalmente costante. Né, a modificare l'orientamento giurisprudenziale, era riuscito in qualche modo ad intervenire quanto affermato dalla sentenza n. 5877/2014⁶⁶⁵, con la quale i giudici erano parsi voler fare ritorno ad una nozione di abuso incentrata sulla rilevanza esclusiva del vantaggio fiscale⁶⁶⁶. Già qualche mese più tardi, infatti, la necessità di qualificare il vantaggio tributario come necessariamente indebito era stata, ancora una volta, ribadita dalla sentenza n. 25972/2014⁶⁶⁷, che si era preoccupata di specificare come “il carattere abusivo di una determinata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale, presuppone quanto meno l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dai contraenti, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito. In particolare, quando non si tratti di operazioni finanziarie, ma di risistemazioni aziendali, si deve indagare se vi siano manipolazioni e alterazioni di schemi negoziali classici, considerate irragionevoli in una normale logica di mercato, e se vi sia reale fungibilità con le soluzioni eventualmente prospettate dal fisco”⁶⁶⁸.

Una simile posizione, peraltro, non era apparsa unicamente utile a riaffermare il nuovo orientamento interpretativo, ma si era rivelata altresì funzionale ad identificare, con esattezza, l'ampiezza del concetto di lecito risparmio d'imposta. I giudici, infatti, erano passati dall'ancorare al parametro rappresentato dalla *ratio* delle norme fiscali la legittimità del vantaggio tributario, ad adoperare, per la medesima valutazione, un elemento diverso e più facilmente riscontrabile in termini oggettivi: quello delle modalità attuative utilizzate in concreto dal contribuente.

I giudici erano, dunque, arrivati a ritenere che, per caratterizzare una condotta come abusiva, si rendesse altresì necessaria la presenza di uno strumento giuridico alternativo (individuato

⁶⁶⁴ *Ibidem*

⁶⁶⁵ Cass., sez. trib., 13 marzo 2014, n. 5877, in *Banca dati DeJure*.

⁶⁶⁶ I giudici avevano, infatti, affermato che “costituisce condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo elusivo del fisco, sicché il divieto di siffatte operazioni non opera ove esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta”; v. Cass., sez. trib., 13 marzo 2014, n. 5877, cit.

⁶⁶⁷ Cass., sez. trib., 10 dicembre 2014, n. 25972, in *Banca dati DeJure*.

⁶⁶⁸ *Ibidem*.

dal legislatore ma evitato dal contribuente al fine di ottenere un trattamento fiscale più vantaggioso), il quale consentisse di dare, nei fatti, una connotazione elusiva all'operazione oggetto di contestazione, rivelandone lo scarto rispetto alla precipua finalità che le norme invocate per ottenerlo sottintendevano.

La completa fungibilità dei due strumenti (quello predisposto dal legislatore e quello oggetto di realizzazione), per giunta, serviva a fornire garanzia di maggiore conoscibilità *ex ante* al contribuente, consentendogli d'individuare entro quali spazi fosse possibile esercitare la propria autonomia negoziale e fino a che punto si sarebbe potuto spingere nella pianificazione delle proprie strategie tributarie.

Volgendo una visione prospettica alla fase interpretativa in oggetto, può dunque ragionevolmente affermarsi come la stessa abbia rivestito un ruolo decisivo nel raggiungimento di un soddisfacente margine di certezza, per quanto riguarda la nozione di abuso del diritto. Risulta, al contempo, evidente, però, che ad una simile conquista interpretativa non abbia fatto immediatamente seguito la risoluzione dei numerosi problemi di coerenza ordinamentale che affliggevano le statuizioni della Suprema Corte.

6.7. Le garanzie procedurali del contribuente nel raffronto tra i due strumenti

La stagione interpretativa del biennio 2010-2011, infatti, era sì riuscita a determinare un riavvicinamento delle definizioni nazionale e comunitaria di condotta abusiva, ma non aveva ancora fatto chiarezza sulla questione della sovrapponibilità del principio generale di abuso del diritto (c.d. "elusione non codificata") sulla clausola antielusiva di cui all'art. 37-*bis* (c.d. "elusione codificata")⁶⁶⁹.

Per questo motivo, i successivi sforzi della Suprema Corte erano stati quasi interamente dedicati al tentativo di fare luce sull'argomento. Ne rappresentava un primissimo esempio la sentenza n. 19234/2012⁶⁷⁰, il cui insegnamento non era tuttavia riuscito a farsi strada nella giurisprudenza successiva, rimanendo null'altro che un pallido ed isolato esperimento, incapace di dare vita al seguito interpretativo sperato.

La pronuncia appena citata, nello specifico, era intervenuta per porre fine ad una controversia determinata dal disconoscimento di un'operazione di fusione societaria (operazione rientrante

⁶⁶⁹ L. DEL FEDERICO, *Elusione e illecito tributario*, cit., 3110.

⁶⁷⁰ Cass., sez. trib., 7 novembre 2012, n. 19234, in *Banca dati DeJure*.

tra quelle previste al terzo comma dell'art. 37-*bis*)⁶⁷¹, stipulata dopo l'entrata in vigore della disposizione antielusiva, ma con la prospettiva di farne decorrere gli effetti fiscali e contabili già a partire da una data anteriore. Ignorando quanto pattuito dai contraenti, i giudici di legittimità avevano ritenuto di poter dare applicazione all'art. 37-*bis*, facendo affidamento sul fatto che, “ai fini della disciplina qui in rilievo, l'operazione è stata «posta in essere» [...] quando già la disposizione antielusiva era entrata in vigore, sicché la fusione ricade nell'ambito temporale di applicazione della norma, a nulla rilevando l'epoca in cui la relativa operazione era stata «ideata e progettata» o quella alla quale, convenzionalmente, le parti ne hanno fatto risalire gli effetti”⁶⁷².

I giudici si erano poi premurati di rilevare la vigenza di un principio antiabusivo di carattere generale, precisando, però, che una simile puntualizzazione avveniva soltanto “*ad abundantiam*”⁶⁷³, facendo così in modo che venissero avvalorati quegli orientamenti che vedevano nella clausola generale una norma di chiusura, applicabile soltanto alle fattispecie non elusive (nel senso di non direttamente riconducibili alle operazioni elencate nell'art. 37-*bis*).

Il contenuto dell'*obiter dictum*, tuttavia, si era rivelato non solo scarsamente intellegibile, ma anche privo dell'attendibilità necessaria ad innescare il cambiamento di rotta giurisprudenziale auspicato.

Le successive sentenze⁶⁷⁴ della Suprema Corte, del resto, avevano preferito fare immediatamente ritorno al più autorevole e datato orientamento, emerso in occasione della

⁶⁷¹ Tra le operazioni elencate nel comma 3, lett. a), dell'art. 37-*bis* rientrano a pieno titolo “trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili”.

⁶⁷² *Ibidem*.

⁶⁷³ “[...] dovendo, ad *abundantiam*, rilevarsi che, secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte (Cass. SU n. 30055 del 2008, Cass. n. 4737 del 2010, n. 11236 del 2011), sussiste nell'ordinamento un principio generale antielusivo, la cui fonte va rinvenuta nei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, di cui all'art. 53 Cost., commi 1 e 2, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto, beninteso, di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici”; v. Cass., sez. trib., 7 novembre 2012, n. 19234; cit.

⁶⁷⁴ Cass., sez. trib., 14 marzo 2013, n. 6528, in *Banca dati DeJure*, secondo la quale il “principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con l'altro della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge stessa, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione”.

pronuncia a Sezioni Unite, contribuendo a fare in modo che il concetto di abuso venisse ancora caratterizzato come una sorta di categoria larga, in cui fosse possibile dare cittadinanza a fenomeni economici anche molto diversi tra loro, purché accomunati dal medesimo tratto distintivo: il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito.

Esemplificativa di un simile atteggiamento risultava la statuizione n. 15968/2013⁶⁷⁵, con la quale i giudici si erano spinti a ritenere abusiva persino la condotta di una società che si era limitata a non riscuotere i canoni d'affitto pattuiti per una locazione d'azienda.

Conferire al concetto di abuso un'estensione tanto ampia, però, determinava inevitabilmente l'effetto della sua completa sovrapposibilità con la specifica norma antielusiva. Ciò faceva a sua volta in modo che l'amministrazione fiscale potesse trovarsi nella posizione di contestare l'abusività di una determinata condotta anche ove la stessa si fosse concretizzata in operazioni che avrebbero, invece, dovuto venir ricondotte all'elencazione specifica di cui al terzo comma dell'art. 37-*bis*.

Potendo di volta in volta scegliere lo strumento ritenuto più conveniente, gli uffici del Fisco si trovavano, dunque, ad avere la possibilità di "eludere" le limitazioni procedurali imposte dalla specifica norma antielusiva. In tutti quei casi in cui tali limitazioni si rivelavano particolarmente gravose (e cioè quasi sempre), l'amministrazione fiscale poteva, infatti, decidere di spiccare una contestazione di abusività, senza dover fronteggiare le numerose garanzie procedurali (obbligo della previa richiesta di chiarimenti, termine per le osservazioni, obbligo di motivazione, e riscuotibilità soltanto in seguito alla sentenza di primo grado) richieste dall'art. 37-*bis*. Essendo, del resto, la clausola antiabusiva, frutto dell'elaborazione giurisprudenziale, il Fisco aveva buon gioco nel ritenerla non sottoponibile al percorso procedimentale fissato per legge.

Seguendo una simile prassi, però, la Corte aveva finito col dare vita ad una situazione paradossale: a due norme dalla fattispecie e dagli effetti sostanzialmente identici (il disconoscimento)⁶⁷⁶, venivano ricollegate modalità procedurali completamente differenti, determinando così una evidente disparità di trattamento tra i contribuenti che si vedevano spiccare una contestazione di abusività e quelli a cui, invece, veniva contestata l'abusività dei propri comportamenti.

⁶⁷⁵ Cass., sez. trib., 25 giugno 2013, ord. n. 15968, in *Banca dati DeJure*.

⁶⁷⁶ M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio di abuso del diritto*, cit., 21.

La giurisprudenza, dal suo canto, non pareva inizialmente interessata a risolvere una simile contraddizione, limitandosi a rilevare la scarsa cogenza delle garanzie procedurali in questione.

Nella sentenza n. 7392/2012⁶⁷⁷, ad esempio, i giudici avevano considerato come “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 richiesta orale da parte dei verbalizzanti, dovendo la sola risposta del contribuente essere necessariamente formulata per iscritto. Ebbene, nel caso di specie, deve ritenersi che siffatta esigenza garantistica sia stata pienamente rispettata dall’amministrazione, atteso che [...] si evince che alla contribuente, all’esito della verifica fiscale operata nei suoi confronti, fu notificato il processo verbale di constatazione [...] Per il che, essendo del tutto evidente che un contraddittorio con la contribuente - a conoscenza della quale erano stati portati, prima dell’emissione dell’avviso di accertamento, tutti i rilievi operati dai verificatori - è stato regolarmente instaurato dall’amministrazione, prima dell’emanazione dell’atto impositivo, il proposto ricorso appare del tutto infondato anche in relazione a tale profilo”⁶⁷⁸. La Corte, in altre parole, aveva ritenuto di poter dare, con riferimento alle condotte abusive, una valutazione di piena fungibilità tra le garanzie procedurali dell’art. 37-*bis* ed il processo verbale di constatazione, giudicando quest’ultimo idoneo a soddisfare le esigenze di contraddittorio che venivano imposte dalla norma legislativa. La confusione in cui erano incorsi i giudici di legittimità, però, risultava evidente: la richiesta di chiarimenti, infatti, non rappresentava una forma generica di contraddittorio, ma dava impulso ad un vero e proprio procedimento di accertamento, fondato sulla valutazione di elementi soggettivi (volontà di aggirare obblighi e divieti dell’ordinamento tributario; esistenza di valide ragioni economiche) e che circoscriveva sin da subito il *thema decidendum* del procedimento tributario. Appariva, pertanto, poco convincente il tentativo di equipararlo al contraddittorio innescato dalla notificazione del processo verbale di constatazione.

La svalutazione del diritto al contraddittorio, peraltro, risultava fortemente anacronistica rispetto a quanto stava, quasi parallelamente, avvenendo nella giurisprudenza delle Sezioni

⁶⁷⁷ Cass., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7393, in *Banca dati DeJure*.

⁶⁷⁸ *Ibidem*.

Unite⁶⁷⁹. Interrogati su quali conseguenze fossero da attribuire alla violazione delle regole sul contraddittorio fissate dalla l. n. 212/2000⁶⁸⁰, i giudici di legittimità avevano infatti avuto modo di argomentare come “l'inosservanza del termine dilatorio prescritto dall'art. 12, comma 7⁶⁸¹, in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esprimendo le proprie osservazioni (che l'Ufficio è tenuto a valutare, come la norma prescrive), cioè di attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale”⁶⁸².

Veniva cioè riconosciuta l'esistenza di una sanzione che, “pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo [...] di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve e della forza impediente, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante”⁶⁸³.

A fronte di una simile posizione, pure al netto delle indiscutibili differenze intercorrenti tra la disciplina stabilita dallo Statuto del contribuente e quella fissata dall'art. 37-*bis* (che risultavano non sovrapponibili, prevedendo la prima un termine dilatorio e la seconda un vero e proprio obbligo di preventiva contestazione), appariva oramai incongruo l'atteggiamento della giurisprudenza, che si ostinava a far leva sulla mancata previsione legislativa per escludere l'applicabilità delle garanzie procedurali nei riguardi delle fattispecie ritenute abusive.

Inchiodata da una tale evidenza, la Corte aveva così iniziato a maturare il convincimento di dover ritornare sui propri passi, valutando più attentamente le possibili conseguenze discriminatorie delle anzidette differenze procedurali. Le conclusioni a cui erano pervenuti i

⁶⁷⁹ Cass. civ., sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184, in *Banca dati DeJure*. La sentenza è stata commentata, tra gli altri, da P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, 321 ss.; ed M. C. PIERRO, *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2013, 115.

⁶⁸⁰ Le disposizioni della l. 27 luglio 2000, n. 212 vengono generalmente indicate come “Statuto dei diritti del contribuente”.

⁶⁸¹ Il comma 7 dell'art. 12 chiude la categoria dei diritti del contribuente sottoposto ad accertamento fiscale, attribuendogli il diritto di comunicare all'Ufficio impositore osservazioni e richieste entro 60 giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura dell'attività di verifica.

⁶⁸² Cass. civ., sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184, cit.

⁶⁸³ *Ibidem*

giudici risultavano, tuttavia, ancora una volta paradossali: trovatisi ad interrogarsi su quale fosse la reale incidenza del principio antiabusivo sui meccanismi contestatori fissati per legge, essi erano arrivati infatti a sollevare, con l'ordinanza n. 24739/2013, “per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., [...] questione di legittimità costituzionale del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-*bis*, comma 4, laddove quest'ultimo sanziona con la nullità l'avviso di accertamento «antielusivo» che non sia stato preceduto dalla richiesta di chiarimenti nelle forme e nei tempi ivi prescritti”⁶⁸⁴.

Veniva, nello specifico, rilevato che “la fattispecie antielusiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-*bis* si presenta come speciale rispetto a quella più generale del cosiddetto abuso del diritto. Come si vede, difatti, in entrambi casi il fondamento della ripresa è costituito da un vantaggio fiscale che, per mancanza di causa economica, diventa indebito. Tuttavia, irrazionalmente, soltanto per la ripresa antielusiva à sensi dell'art. 37-*bis* cit. è legge che le forme del preventivo contraddittorio debbano esser seguite *sub poena nullitatis*. Del resto, ad aumentare l'irragionevolezza della misura in parola, deve essere rilevata l'esistenza di altre norme che, nella comune interpretazione, consentono l'inopponibilità di negozi elusivi, ma senza che però vi sia un'analogia previsione di nullità per difetto di forme del contraddittorio [...] Da ultimo, a completamento, deve essere ricordato che, nell'interpretazione della giurisprudenza, il giudice deve, anche d'ufficio, quando ritenga sussistenti gli elementi della fattispecie abusiva, far applicazione della ripresa antielusiva. Ciò che, ovviamente, implica l'impossibilità di ogni preventivo contraddittorio. Cosicché, a questo punto, la nullità per irregolarità delle forme di che trattasi risulta irragionevolmente stabilita solo nella residuale ipotesi antielusiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-*bis*”⁶⁸⁵.

I giudici di legittimità, dunque, erano finalmente arrivati a riconoscere come il mantenimento di due forme procedurali diverse risultasse effettivamente illogico, soprattutto ove fatto dipendere soltanto dalle differenze inerenti il campo di applicazione delle due norme (che, per il resto, continuavano a rimanere praticamente identiche). Una simile premessa, però, non li aveva portati a dirigersi nella direzione che, a quel punto, sarebbe parso lecito attendersi (e,

⁶⁸⁴ Cass., sez. trib., 5 novembre 2013, ord. n. 24739, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 43 ss; con commento di G. FRANSONI, *La diversa disciplina procedimentale dell'elusione e dell'abuso del diritto: la Cassazione vede il problema, ma non trova la soluzione*. La sentenza è stata altresì commentata da A. BORGOGLIO, *Nullità dell'avviso di accertamento non preceduto da contraddittorio*, in *Il Fisco*, 2013, 6548 ss.; A. RENDA, *Elusione e abuso del diritto, «l'incidente» della Cassazione sul diritto al contraddittorio preventivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 95 ss.; e F. TUNDO, *Illegittimo il diritto al contraddittorio nell'accertamento antielusivo per disparità con l'abuso del diritto?*, in *Corr. trib.*, 2014, 29 ss.

⁶⁸⁵ *Ibidem*.

cioè, a prospettare l'estensione delle garanzie procedurali anche alle condotte abusive) ma li aveva, al contrario, condotti a rilevare come la sanzione che il quarto comma dell'art. 37-*bis* ricollegava alla mancata instaurazione del contraddittorio presentasse profili di illegittimità costituzionale.

Spinta probabilmente dall'esigenza di fare salva la propria giurisprudenza anteriore, la Corte aveva così rilevato come “non è qui in discussione l'utilità, in qualche modo anche la necessità, di un contraddittorio preventivo tra Amministrazione e contribuente. È invece in discussione che, nel quadro delineato, il mero difetto di forma del contraddittorio, qui, tra l'altro, particolarmente lieve, giacché l'avviso è stato notificato poco prima dello spirare del termine dilatorio di giorni sessanta, debba comportare l'invalidità dell'atto fiscale, cosa davvero irragionevole, anche, come s'è visto, in relazione alle altre viciniori fattispecie antielusive”⁶⁸⁶.

Non potendo, d'altra parte, sconfessare quanto era già stato statuito rispetto all'idoneità dialettica del processo verbale di contestazione, i giudici si erano visti costretti a percorrere la strada della demolizione della norma legislativa, trovando una vantaggiosa sponda nel dato letterale di altre norme antielusive. E che l'intenzione dei giudici fosse proprio quella di smantellare l'apparato sanzionatorio dell'art. 37-*bis*, comma 4, traspariva con sufficiente chiarezza anche dalla precisazione con cui era stata conclusa la motivazione dell'ordinanza, rilevando cioè come “in relazione alla perentoria formulazione della denunciata disposizione, la comminatoria di nullità non sembra poter esser, in alcuna maniera, suscettibile di interpretazioni adeguatrici che siano costituzionalmente orientate. In effetti, la sanzione è diretta proprio a protezione delle forme del preventivo contraddittorio”⁶⁸⁷.

Una simile puntualizzazione, però, più che una valutazione prognostica sull'esito del giudizio costituzionale era apparsa una vera e propria dichiarazione d'intenti indirizzata al Giudice delle leggi⁶⁸⁸. Nello schierarsi così apertamente in difesa della clausola antiabusiva, i giudici avevano dunque finito per legittimare i dubbi di quanti avevano sostenuto che, dietro ad una così ferma difesa del principio antiabusivo, vi fossero, in realtà, delle vere e proprie

⁶⁸⁶ *Ibidem*.

⁶⁸⁷ *Ibidem*.

⁶⁸⁸ v. Corte Cost., 7 luglio 2015, n. 132, in *Corr. trib.*, 2015, 2670 ss., con nota di F. TUNDO, *La Corte costituzionale sulla nullità dell'accertamento “antielusivo” anticipato*; mediante la quale il Giudice delle Leggi ha recentemente rigettato le questioni sollevate dalla Corte di Cassazione con riferimento all'art. 37-*bis*, comma 4, D.P.R. 600/73, in relazione agli artt. 3 e 53 Cost., affermando che il contraddittorio anticipato è obbligatorio, sempre e in ogni caso.

motivazioni di carattere ideologico (prim'ancora che l'applicazione dello stretto diritto). La Suprema Corte, in altre parole, era parsa nuovamente intenta a voler evitare che questioni legate ai diritti dei contribuenti (la garanzia del contraddittorio, in questa fase, il diritto alla pianificazione fiscale, in quella precedente) potessero erodere quello spazio di libertà ed autonomia che la giurisprudenza era riuscita faticosamente a ritagliarsi, grazie all'emersione della norma pretoria. Del resto, attraverso una clausola antiabusiva direttamente fondata sull'art. 53 della Costituzione, i giudici si erano sostanzialmente arrogati il diritto di poter stabilire cosa fosse conforme al corretto concorso contributivo e cosa no. Slegando le proprie decisioni dal rispetto delle norme civilistiche e tributarie, gli stessi avevano inteso, quindi, rimediare a quelle che venivano percepite come intollerabili inefficienze dell'amministrazione finanziaria, delle commissioni tributarie e finanche del legislatore, avvicinando la realtà fattuale a quella ideale che avrebbe consentito loro di soddisfare le pressanti esigenze finanziarie dello Stato.

Se il coinvolgimento delle corti italiane in una simile deriva sostanzialistica, però, era già apparso di per sé foriero di molteplici implicazioni problematiche, la situazione era apparsa del tutto sfuggire di mano nel momento in cui lo stesso *trend* aveva finito per riguardare anche gli uffici dell'amministrazione finanziaria: facendo affidamento sul fatto che la giurisprudenza avrebbe poi fatto applicazione della medesima clausola antiabusiva, anche gli uffici amministrativi, infatti, avevano preso a sentirsi affrancati dal rispetto delle forme di legge, dando vita ad un preoccupante effetto cascata che si traduceva, poi, nel sostanziale annichilimento del diritto alla pianificazione fiscale da parte del contribuente, che si trovava così completamente privato di possibili aree di impunità ed impossibilitato, in definitiva, a conseguire un lecito risparmio d'imposta.

7. I punti critici emersi nell'analisi della giurisprudenza interna

I punti critici dell'elaborazione giurisprudenziale, tuttavia, non avevano riguardato soltanto gli aspetti connessi allo svuotamento del diritto alla pianificazione fiscale del contribuente, ma erano andati altresì ad interessare i profili di palese contrasto con alcuni dei principi cardine dell'ordinamento interno. La dottrina, nello specifico, aveva mosso numerose critiche alle tesi elaborate dalla giurisprudenza, con particolare riferimento ai seguenti aspetti:

7.1. Il radicamento del principio antiabusivo nell'art. 53 della Costituzione

Le pronunce delle Sezioni Unite, infatti, avevano rinvenuto il fondamento della clausola antiabusiva nei principi di capacità contributiva e di progressività, di cui all'art. 53 della Costituzione⁶⁸⁹. Ciò aveva fatto in modo che, nell'arco di pochi anni, uno strumento appena entrato a far parte dell'*acquis communautaire*⁶⁹⁰ venisse dapprima trasfuso⁶⁹¹ all'interno dell'ordinamento nazionale e poi parzialmente emancipato dalla matrice originaria, per divenire così principio immanente del sistema e derivazione diretta dei valori costituzionali. Un percorso venutosi a compiere in tempi tanto brevi, però, non era naturalmente riuscito a strutturarsi in maniera adeguata, risultando carente di adeguata elaborazione teorica ed ingenerando il sospetto che si fosse dinnanzi ad un maldestro tentativo attraverso il quale la giurisprudenza stesse cercando di dotare l'ordinamento tributario di quello stesso strumento che il diritto civile aveva, invece, metabolizzato nel corso di lunghi decenni. Privata di punti cardinali, la navigazione a vista dei giudici di legittimità si era, conseguentemente, andata ad infrangere contro un *iceberg* di contraddizioni dogmatiche, del quale la scelta di incardinare la clausola antiabusiva nell'art. 53 della Costituzione rappresentava soltanto la punta.

Per quanto incauta, però, una simile opzione non era risultata del tutto inedita nell'ambito del dibattito interpretativo interno: autorevole dottrina⁶⁹², infatti, l'aveva già utilizzata, in passato, per conferire alle norme tributarie quel carattere di imperatività che consentiva loro di essere poste in relazione con l'art. 1344 c.c. e di sanzionare, così, i negozi elusivi con la nullità per frode alla legge. La differenza tra la tesi dottrinale e quella posta in essere dalla giurisprudenza risiedeva, però, nel fatto che, nel secondo dei due casi, la norma costituzionale non era stata invocata come veicolo per giustificare l'applicazione di una norma positiva dell'ordinamento, ma era stata invece adoperata in maniera diretta, divenendo essa stessa il contenitore entro il quale era stata calata una *regola iuris* di creazione giurisprudenziale⁶⁹³. Ma che la norma costituzionale non potesse avere precettività immediata appariva ipotesi tutt'altro che

⁶⁸⁹ v. *supra*, Cap. II, par. 6.4, 180 ss.

⁶⁹⁰ v. *supra*, Cap. II par. 5.2, 134 ss.

⁶⁹¹ v. *supra*, Cap. II par. 6.3, 168 ss.

⁶⁹² F. GALLO, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Giur. comm.*, 1989, 385; sosteneva, infatti, che, essendo le norme tributarie strumento per veicolare il valore racchiuso nella norma costituzionale, queste avessero senz'altro l'attitudine ad essere considerate come imperative, divenendone, di conseguenza, l'aggiramento una vera e propria frode alla legge (fiscale).

⁶⁹³ F. MOSCHETTI, *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo nelle sentenze delle Sezioni Unite*, cit., 200.

discutibile, atteso che la stessa era già stata vagliata ed esclusa dai padri costituenti⁶⁹⁴ nel momento in cui, nel corso dei lavori preparatori, si era deciso di conferire ad essa natura esclusivamente programmatica⁶⁹⁵.

L'art. 53 della Costituzione, pertanto, risulta ad oggi configurato come una mera norma parametro, portatrice cioè di soli principi ed incapace, da sola, di esprimere un comando dotato di piena precettività. E, d'altronde, anche ove la si volesse intendere come latrice di un precetto direttamente vincolante, la stessa risulterebbe comunque caratterizzata da un'eccessiva genericità, nonchè priva di quell'attualità sulla quale si trova, invece, a poter contare nel momento in cui il legislatore, operando una selezione degli indici di capacità contributiva, la traspone all'interno di specifiche norme impositive, rendendola così vincolante nei confronti del contribuente⁶⁹⁶.

Il prelievo fiscale che interessa la generalità dei soggetti passivi, dunque, non può essere, a ben vedere, posto in diretto contatto con il principio di capacità contributiva, ma deve essere invece ricollegato a quegli indici di tale capacità, individuati di volta in volta dal legislatore mediante l'emanazione di specifiche disposizioni normative.

Il che non significa, naturalmente, che i principi costituzionali si trovino, poi, ad essere sprovvisti di specifica rilevanza concreta: la capacità contributiva e la progressività dell'imposizione rappresentano, infatti, le linee guida cui il legislatore deve necessariamente attenersi nella creazione delle singole disposizioni. Se la prima fornisce il presupposto dogmatico delle norme impositive, la seconda fissa, invece, il limite massimo del prelievo fiscale⁶⁹⁷, dando vita congiuntamente a quella che viene identificata come una vera e propria gabbia alla potestà impositiva dello Stato⁶⁹⁸.

Da simili considerazioni, parrebbe allora potersi desumere un giudizio sostanzialmente favorevole nei confronti di quelle posizioni dottrinali⁶⁹⁹ che, con riferimento alla norma costituzionale, avevano già rilevato l'impossibilità di conferire alla stessa una precettività talmente ampia da poter raggiungere i singoli contribuenti, ritenendola al contrario rivolta al

⁶⁹⁴ G. BALLADORE PALLIERI, *La nuova Costituzione italiana*, Milano, 1948, 63.

⁶⁹⁵ G. GRECO, *Capacità contributiva e progressività del sistema tributario con riferimento all'art. 53 della Costituzione della Repubblica*, in *Giur. it.*, 1955, 338 ss.

⁶⁹⁶ P. RUSSO, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, cit., 71.

⁶⁹⁷ F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, Torino, 1988, 2.

⁶⁹⁸ M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, cit., 327.

⁶⁹⁹ G. ZIZZO, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2009, 487 ss.

solo legislatore fiscale, per vincolarne l'attività normativa ed indirizzarlo nella selezione dei fatti economici cui dare rilevanza fiscale.

E' solo con l'individuazione legislativa, infatti, che la pretesa fiscale assume quel carattere di precettività di cui l'art. 53 Cost. risulta originariamente sprovvisto e che consente alla giurisprudenza o agli uffici del Fisco di far valere la pretesa stessa nei confronti dei contribuenti. Risulta, pertanto, inevitabile, per potere ricollegare ad una determinata manifestazione di ricchezza economica una precisa valenza tributaria, fare dipendere tale effetto dalla ricorrenza di un passaggio parlamentare, cui faccia seguito, a sua volta, l'emanazione di una specifica disposizione legislativa.

Alla luce di tali argomenti, non può che essere, allora, riconosciuto come sia già sul piano ontologico che l'art. 53 risulti irrimediabilmente inidoneo a rappresentare la pietra filosofale con la quale la giurisprudenza aveva preteso di poter risolvere i problemi originati dall'elusione fiscale⁷⁰⁰: lungi dall'essere un mezzo per la tassazione del contribuente, la disposizione costituzionale deve, invece, essere ritenuta null'altro che uno strumento per il contenimento della potestà impositiva statale.

7.2. La violazione dei principi della riserva di legge e di libera iniziativa economica

La necessità di ancorare il potere impositivo dello Stato alla concretizzazione di una specifica norma di legge doveva, però, ritenersi conseguenza anche di un ulteriore principio costituzionale: quello della riserva di legge *ex art. 23* della Costituzione.

Tale norma costituisce un punto di passaggio fondamentale nel delicato processo di bilanciamento tra le libertà individuali dei cittadini e le esigenze di senso contrario, che spingono per un loro contenimento. La sua stessa collocazione, a cavallo tra le prerogative private di cui agli artt. 13 e ss. Cost. - delle quali costituisce un'ideale prosecuzione - e le libertà economiche di cui all'art. 41 Cost.⁷⁰¹ - rispetto alle quali si pone invece come fondamentale baluardo, imponendo che la loro limitazione passi necessariamente per le aule parlamentari - testimonia, del resto, l'importanza che tale norma assume nei rapporti tra cittadino e Stato. Nel fissare una sorta di *habeas corpus* di natura economica⁷⁰², essa assicura, infatti, che le scelte impositive stabilite dal Legislatore si trovino ad avere un raccordo con il

⁷⁰⁰ F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 683 ss.

⁷⁰¹ V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, Padova, 1976, 55.

⁷⁰² G. BASCHIERI - L. BIANCHI D'ESPINOSA - C. GIATTANASIO, *La costituzione italiana: commento analitico*, Firenze, 1949, 156.

corpo elettorale che deve subirle, facendo in modo che le stesse siano dotate di quella stessa legittimazione democratica che serve a strutturare un consenso sull'imposizione⁷⁰³.

La giurisprudenza, dal canto suo, non può naturalmente contare sul medesimo meccanismo di legittimazione. Per tale ragione, nel momento in cui i giudici hanno tentato di stabilire una norma pretoria di carattere impositivo è risultato inevitabile che la stessa non si trovasse, poi, ad essere sorretta da quella medesima tipologia di consenso che accompagnava, invece, le specifiche disposizioni antielusive⁷⁰⁴.

L'emersione della clausola antiabusiva, pertanto, ha rappresentato una vera e propria alterazione del meccanismo di partecipazione dei cittadini alla creazione degli strumenti impositivi, facendo in modo che la stessa si trovasse ad essere percepita come radicalmente infondata dai soggetti sui quali sarebbe dovuta andare a gravare.

La creazione di una norma pretoria capace di aggirare le condizioni fissate dall'art. 23 della Costituzione, peraltro, ha determinato altresì la paralisi di un ulteriore ed importantissimo meccanismo di garanzia, che si ricollega all'esercizio del potere impositivo mediante legge: non trovando concretizzazione in alcuna specifica norma legislativa, infatti, la clausola antiabusiva non è risultata idonea ad essere nemmeno sindacata dal punto di vista costituzionale⁷⁰⁵, neutralizzando, così, lo strumento che il combinato disposto degli artt. 23 e 134 della Costituzione offre in reazione ad un cattivo esercizio della potestà impositiva.

Ma non è tutto.

La svalutazione della riserva di legge ad opera della clausola antiabusiva si è tradotta altresì in un irreparabile *vulnus* al principio della certezza del diritto, almeno per quanto riguarda l'aspetto della regolamentazione tributaria. Uno degli aspetti più rilevanti dell'art. 23 della Costituzione, infatti, è quello di riuscire a garantire, al contribuente, la più piena prevedibilità delle conseguenze fiscali ricollegate alle proprie condotte economiche: facendo affidamento su norme di legge esistenti ed efficaci nel momento in cui realizza un determinato comportamento, il contribuente ha, in altre parole, la possibilità di riuscire a conoscere, sin

⁷⁰³ A. FEDELE, *Commento all'art. 23 Cost.*, in AA. VV., *Commentario della Costituzione*, a cura di G. BRANCA – A. PIZZORUSSO, II, Bologna – Roma, 1978, 43.

⁷⁰⁴ Sui rapporti tra principio della riserva di legge e legittimazione democratica delle norme legislative, v. anche, *infra*, Cap. III, par. 3.2., 249 ss.

⁷⁰⁵ M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, cit., 515.

dall'inizio, quale sarà l'entità del prelievo fiscale che si troverà poi a dover sostenere, oltre alla tipologia di rapporto che finirà per intrattenere con gli Uffici del Fisco.

Un simile meccanismo, tuttavia, non ha potuto che venire a incepparsi nel momento in cui si è deciso di attribuire al principio della riserva di legge una connotazione vagamente ornamentale⁷⁰⁶, consentendo ad una clausola giurisprudenziale di trovare applicazione diretta: conferendo a simile clausola la capacità di contrastare qualsiasi tipologia di operazione abusiva e di estendere la propria efficacia anche a negozi realizzati anteriormente alla sua stessa identificazione, si è, infatti, privato il contribuente della possibilità di attuare qualsivoglia pianificazione fiscale, rendendogli, di conseguenza, impossibile l'esercizio della propria libertà economica.

Né a scongiurare un simile rischio è poi risultato in qualche maniera utile quanto argomentato dalla Suprema Corte in occasione della pronuncia a Sezioni Unite: sostenere che il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto non si traducesse nell'imposizione di ulteriori obblighi, ma nel semplice disconoscimento di indebiti vantaggi tributari dipesi da operazioni presuntamente abusive⁷⁰⁷, è risultato, infatti, poco più che una formula di stile, un artificio retorico privo di reale sostanza. E' apparso al contrario evidente, come rilevato da autorevole dottrina⁷⁰⁸, che l'applicazione del divieto antiabusivo sia andata direttamente ad incidere sulla disciplina delle fattispecie imponibili, determinando la tassabilità di un presupposto diverso da quello che era stato (pre)determinato per legge.

La clausola antiabusiva, in altre parole, ha finito per realizzare un'integrazione eterodossa del presupposto tributario, che, per effetto di essa, si è trovato a dipendere non più da una norma di carattere legislativo, bensì da un principio di matrice giurisprudenziale. Si è consentito, in tale maniera, che una norma priva di legittimazione democratica arrivasse a mettere in discussione il principio di certezza del diritto, sottraendo al contribuente la possibilità di realizzare un'effettiva pianificazione fiscale (che lo stesso art. 41 della Costituzione riconosce, peraltro, come braccio operativo⁷⁰⁹ della libertà di iniziativa economica).

E che la libera iniziativa economica non potesse prescindere dal diritto alla pianificazione fiscale risultava, del resto, ben chiaro già solo ragionando su come la stessa, privata della possibilità di manifestarsi nel modo più funzionale al conseguimento di un risparmio

⁷⁰⁶ M. BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale*, cit., 465 ss.

⁷⁰⁷ v., *supra*, Cap. II, par. 6.4, 183 s.

⁷⁰⁸ A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale*, cit., 474.

⁷⁰⁹ M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, cit., 511.

d'imposta, si sarebbe inevitabilmente appiattita sull'obbligo di scegliere la soluzione di volta in volta più onerosa dal punto di vista tributario, connotandosi, così, come qualcosa di realmente agli antipodi rispetto all'autonomia decisionale della quale avrebbe dovuto, invece, costituire estrinsecazione.

Senza la possibilità di esercitare un'effettiva pianificazione fiscale, la libertà di iniziativa economica finiva, infatti, per diventare una vera e propria contraddizione in termini, rappresentata dalla trasformazione di quello che avrebbe dovuto costituire un atto di pura autonomia negoziale in una paradossale (ed obbligata) scelta del percorso più vantaggioso per l'amministrazione fiscale. Il che, naturalmente, finiva, a sua volta, per incidere anche sul parametro al quale l'art. 53 della Costituzione affidava il compito di improntare l'imposizione tributaria, che da quello di generica "capacità contributiva" si trovava a divenire quello della "maggiore capacità contributiva possibile"⁷¹⁰, sovvertendo, in tale maniera, il chiaro dettato costituzionale.

L'imperdonabile errore interpretativo in cui sono incorsi i giudici di legittimità, peraltro, appare ancor meno scusabile ove si consideri come la strada percorsa dagli stessi non sia risultata affatto obbligata. Una volta preso atto di come i fenomeni abusivi/elusivi si siano dimostrati più agevolmente contrastabili per via interpretativa, infatti, i giudici della Suprema Corte avrebbero potuto, anziché elaborare una nuova norma dal dubbio fondamento costituzionale, affidarsi alle pregresse elaborazioni approntate dalla giurisprudenza europea, innestandole, eventualmente, sull'evoluzione della nozione di abuso che, nel frattempo, si era già andata manifestando nell'ambito del settore civile.

Nel momento⁷¹¹ in cui le Sezioni Unite, invece, hanno deciso di creare una nuova norma giuridica, rinviandone il fondamento nell'art. 53 della Costituzione, esse hanno dato prova di ignorare completamente quali fossero gli orientamenti delle sezioni civili, che nel frattempo avevano già provveduto a radicare il concetto di abuso del diritto nella vastissima area della buona fede oggettiva, sanzionandone le condotte che ne costituivano estrinsecazione con l'inefficacia relativa degli atti posti in essere per realizzarle⁷¹². Non si comprenderebbe,

⁷¹⁰ *Ibidem*.

⁷¹¹ v., *supra*, Cap. II, par. 6.4, 180 ss.

⁷¹² L'opzione veniva definitivamente cristallizzata nella sentenza n. 20106/2009 delle Sezioni Unite, nella quale era stato espressamente affermato che "si ha abuso del diritto quando il titolare di un diritto soggettivo, pur in assenza di divieti formali, lo eserciti con modalità non necessarie ed irrispettose del dovere di correttezza e buona fede, causando uno sproporzionato ed ingiustificato sacrificio della controparte contrattuale, ed al fine di conseguire

altrimenti, perché le Sezioni Unite abbiano deciso di escludere completamente il ricorso ad una soluzione analoga, che si sarebbe potuta risolvere nell'ancorare il concetto di abuso a quello di buona fede oggettiva, legittimando, così, l'amministrazione fiscale al disconoscimento del vantaggio tributario indebito conseguito dal contribuente.

E che la scelta di fare affidamento sulle pregresse elaborazioni della giurisprudenza sarebbe risultata senz'altro migliore di quella concretamente percorsa dalle Sezioni Unite appare, poi, ulteriormente testimoniato dal fatto che la relazione tra Fisco e contribuente sarebbe stata, a ben vedere, riconducibile al medesimo paradigma dei rapporti contrattuali tra privati⁷¹³ - essendo il concetto di obbligazione tributaria quasi del tutto sovrapponibile a quello di obbligazione civilistica⁷¹⁴ (al netto, naturalmente, delle differenze legate alle modalità di attuazione ed esecuzione, oltre che ad i peculiari aspetti di carattere processuale)⁷¹⁵ - oltre che dal fatto che le stesse nozioni di abuso del diritto e di buona fede oggettiva risultano accomunate dalla medesima connotazione di fondo, richiedendo entrambe una valutazione bilaterale degli interessi coinvolti, che si basa - da un lato - sulle ragioni sostanziali che inducono il soggetto agente alla realizzazione di specifici atti o negozi giuridici e - dall'altro - sul diritto del creditore a veder realizzata la propria pretesa secondo la sua più intima configurazione reale (senza, cioè, che vi sia alcuna incongruità tra la tipologia di atto prescelto ed il fine in vista del quale esso risulta adoperato)⁷¹⁶.

Legare il concetto di abuso del diritto tributario a quello di buona fede oggettiva, peraltro, avrebbe consentito di agganciarne altresì l'applicazione concreta alle medesime limitazioni cui risultava già sottoposto quest'ultimo, nel settore civile⁷¹⁷. Avrebbero, in altre parole, assunto rilievo, in qualità di metri di comparazione, tanto le norme costituzionali poste a presidio delle libertà economiche, dell'autodeterminazione negoziale e della tassazione conforme a capacità contributiva (artt. 41, 42, 47 e 53 Cost.), quanto quelle poste a garanzia degli interessi

risultati diversi ed ulteriori rispetto a quelli per i quali quei poteri o facoltà furono attribuiti. Ricorrendo tali presupposti, è consentito al giudice di merito sindacare e dichiarare inefficaci gli atti compiuti in violazione del divieto di abuso del diritto, oppure condannare colui il quale ha abusato del proprio diritto al risarcimento del danno in favore della controparte contrattuale, a prescindere dall'esistenza di una specifica volontà di nuocere, senza che ciò costituisca una ingerenza nelle scelte economiche dell'individuo o dell'imprenditore, giacché ciò che è censurato in tal caso non è l'atto di autonomia negoziale, ma l'abuso di esso”.

⁷¹³ A. GIOVANNINI, *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema d'impresa*, Milano, 1992, 24 ss.

⁷¹⁴ *Ibidem*.

⁷¹⁵ P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 95; E. NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Milano, 1987, 71 ss.; e F. BATTISTONI FERRARA, voce *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, Torino, 1990.

⁷¹⁶ A. GIOVANNINI, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, 982.

⁷¹⁷ U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, cit., 527.

della collettività e del diritto al credito dell'Amministrazione fiscale (artt. 2, 3 e 53 Cost.). Ne sarebbe, perciò, disceso che la riqualificazione del presupposto d'imposta avrebbe potuto ricollegarsi esclusivamente alle attività negoziali prive di collegamento con gli anzidetti principi costituzionali e realizzate mediante l'aggiramento dei contenuti e degli effetti più propri delle fattispecie legali invocate.

La medesima soluzione, peraltro, avrebbe altresì consentito, alla giurisprudenza, non solo di rispettare (formalmente) il principio della riserva di legge (essendo il generale obbligo di correttezza che informa il rapporto contrattuale direttamente riconducibile all'art. 1375 c.c.), ma anche di fare salvo il diritto alla pianificazione fiscale del contribuente, in quanto, nella programmazione delle proprie scelte economiche, lo stesso avrebbe dovuto naturalmente tener conto della disciplina contrattualistica. La proibizione dell'uso distorto delle libertà negoziali non avrebbe, perciò, dovuto ricollegarsi ad una fumosa e generica regola di diligenza morale, ma avrebbe fatto riferimento alle medesime regole di comportamento che davano sostanza al dovere di buona fede oggettiva⁷¹⁸. Senza dimenticare, poi, che il principio di buona fede avrebbe, in ogni caso, rappresentato una norma integrativa dell'intero sistema ordinamentale e che, in quanto tale, seppure priva di un'esplicita copertura costituzionale⁷¹⁹, la stessa sarebbe risultata comunque idonea ad integrare qualsiasi ordine di produzione codificata del diritto⁷²⁰ (costituzionale, legislativa primaria, regolamentare, comunitaria).

Percorrere la via del ricorso al principio di buona fede oggettivo, infine, avrebbe impedito ai Supremi giudici di avventurarsi altresì nell'impervio cammino che li ha poi condotti a rinvenire nell'art. 53 della Costituzione il fondamento della clausola antiabusiva, scongiurando, in tale maniera, le numerose perplessità di carattere dogmatico che sono seguite ad una simile scelta. L'opzione di strutturare l'abuso del diritto fiscale come una sorta di canone interpretativo, sulla falsariga di quanto stava avvenendo nell'ambito del diritto civile, avrebbe in definitiva impedito alla giurisprudenza di trovarsi successivamente incastrata in quell'esiziale cunicolo in cui l'avrebbero poi costretta le proprie discutibili ragioni di coerenza interpretativa.

⁷¹⁸ A. GIOVANNINI, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario*, cit., 986.

⁷¹⁹ F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico*, Milano, 2001, 7, secondo il quale essa sarebbe "non un principio costituzionale, ma anche un principio costituzionale".

⁷²⁰ M. C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 230 ss.

7.3. La compressione delle garanzie difensive del contribuente

Una delle possibili spiegazioni all'affermazione del rango costituzionale del principio antiabusivo parrebbe, tuttavia, rinvenibile nelle conseguenze pratiche che si sono venute a generare in conseguenza di essa. Aver ritenuto che la clausola antiabusiva trovasse fondamento nell'art. 53 della Costituzione, infatti, ha consentito alla giurisprudenza di affermarne, in maniera pressoché unanime⁷²¹, l'applicabilità d'ufficio da parte del giudice tributario (a prescindere cioè da quelle che risultavano le allegazioni proposte dalle singole parti processuali).

Un simile passaggio è stato motivato dai giudici di legittimità sulla base del fatto che, secondo la propria ricostruzione, all'interno del processo tributario, il ruolo di attore sostanziale fosse da attribuire all'amministrazione fiscale – dal momento che la pretesa da essa fatta valere (ed impugnata dal contribuente) appariva effettivamente funzionale a delimitare il *petitum* e la *causa petendi* della vicenda processuale – mentre al contribuente sarebbe spettato unicamente il compito di prospettare le argomentazioni relative all'esistenza ed all'efficacia dei negozi giuridici realizzati, di modo da poter paralizzare la pretesa azionata dal Fisco. Da tale premessa, la Corte aveva poi valutato di poter conseguentemente desumere, una volta isolato il principio antiabusivo, la rilevanza d'ufficio dell'inopponibilità del negozio elusivo, ritenendo che una simile questione fosse da qualificare come eccezione favorevole al Fisco e risultasse, pertanto, individuabile già sulla mera base del materiale precedentemente acquisito.

La posizione espressa dalla giurisprudenza, tuttavia, non era riuscita a trovare terreno fertile nella dottrina: numerosi autori⁷²², infatti, avevano rilevato come il rispetto del principio della domanda avrebbe consentito di considerare l'invalidità o l'inopponibilità di un negozio giuridico solamente in presenza di una contestazione sull'applicazione o sull'esecuzione dello stesso (rappresentando, in tal caso, la questione della validità un elemento costitutivo della domanda). Nel caso del giudizio su di un negozio elusivo, invece, il contribuente non sarebbe andato concretamente ad agire per chiedere l'adempimento di un contratto, ma solamente per demolire gli effetti di un atto col quale l'amministrazione fiscale aveva tentato di disconoscere

⁷²¹ Tra le più recenti, si vedano le sentenze Cass., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7393, cit.; e Cass., sez. trib., 20 maggio 2013, n. 1282, in *Banca dati DeJure*; nella quali sono richiamati i principi enunciati dalle pronunce a Sezioni Unite e riaffermata la rilevanza d'ufficio di tutte le eventuali cause di invalidità ed inopponibilità del negozio posto in essere dal contribuente.

⁷²² V. CANTILLO, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*, cit., 481; M. NUSSI, *Abuso del diritto*, cit., 324; E. MARELLO, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili processuali e procedurali*, in *Giur. it.*, 2010, 1731; G. RAGUCCI, *La rilevanza d'ufficio dell'eccezione di abuso del diritto e difesa del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2009, 150.

gli effetti tributari dell'operazione da lui realizzata. Proponendo ricorso contro l'avviso di accertamento, dunque, egli avrebbe cristallizzato come *petitum* della vicenda processuale l'annullamento dell'atto amministrativo e come *causa petendi* i vizi dell'atto medesimo, costringendo di conseguenza il giudice a limitarsi ad una mera valutazione della domanda di annullamento, senza potersi di contro spingere a rilevare d'ufficio eventuali altri vizi dell'atto oggetto di controversia. Ragionando in maniera diversa, infatti, si sarebbe consentito al giudice di poter accogliere una domanda diversa da quella che era stata originariamente proposta dal contribuente⁷²³, adoperando ragioni ulteriori rispetto a quelle che erano state poste alla base dell'avviso di accertamento impugnato.

Pronunciare una sentenza difforme dal *petitum* e dalla *causa petendi*, peraltro, non avrebbe significato esclusivamente violare i principi basilari del diritto processuale tributario, ma avrebbe altresì determinato uno svilimento dell'obbligo di motivazione che informa gli atti di imposizione del Fisco: dinnanzi ad un giudice capace di riscrivere la motivazione dell'atto di contestazione, riqualificando come elusiva o abusiva un'operazione che era stata invece caratterizzata diversamente, sarebbe infatti risultato del tutto privo di senso imporre che tali provvedimenti dovessero altresì previamente indicare i presupposti di fatto e le considerazioni in diritto sulla cui base ritenere fondata la pretesa affermata dagli stessi.

Preso atto di simili problematiche, la giurisprudenza aveva, da parte sua, tentato di porvi rimedio suggerendo di dedicare maggiore attenzione ai profili probatori⁷²⁴ delle fattispecie abusive e richiedendo che l'ente impositore dimostrasse specificamente quali vantaggi fiscali si ricollegassero alle condotte abusive contestate al contribuente. Era stato, in altre parole, affermato, dai giudici⁷²⁵, che l'obbligo motivazionale imposto all'amministrazione fiscale non potesse ritenersi adempiuto dalla mera formulazione di rilievi generici, dovendo al contrario trovare sostanza nell'indicazione di precisi elementi obiettivi a sostegno della valutazione di abusività e nella specificazione di quali obblighi e quali divieti risultassero concretamente

⁷²³ F. TESAURO, *Elusione ed abuso nell'ordinamento tributario italiano*, cit., 702.

⁷²⁴ Sulla rilevanza del concetto di onere della prova in materia di abuso si rimanda a C. CORRADO OLIVA, *L'abuso del diritto tributario tra onere di allegazione e onere della prova*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 929 ss.. L'autrice rileva efficacemente come non sia la regola decisoria in questione a risultar decisiva ai fini della risoluzione delle vicende abusive, quanto piuttosto quella dell'onere di allegazione. Non è, infatti, la dimostrazione dei presupposti fattuali a risultare controversa in tali vicende, quanto piuttosto l'interpretazione dei fatti che sono stati allegati dalle parti processuali ed ai quali i giudici devono attenersi, senza possibilità di tardive sanatorie rispetto alle eventuali carenze riscontrate.

⁷²⁵ A riguardo, si vedano, tra le altre, Cass., sez. trib., 2 novembre 2011, ord. n. 22716, in *Banca dati DeJure*; Cass., sez. trib., 12 gennaio 2011, n. 1372, cit.; e Cass., sez. trib., 27 luglio 2011, n. 16428, in *Boll. trib.*, 2011, 1727 ss.

aggirati dalle operazioni oggetto di contestazione, precisando altresì in cosa andasse effettivamente a consistere la loro totale assenza di sostanza economica.

Tali vincoli, tuttavia, non erano stati del tutto in grado di porre efficace rimedio ai problemi determinati dall'applicabilità *ex officio* della clausola antiabusiva. La principale questione che continuava a rimanere insoluta, infatti, riguardava la completa sterilizzazione delle garanzie difensive del contribuente, che si trovava ad essere completamente privato del proprio diritto al contraddittorio. Una simile compressione, peraltro, risultava del tutto in controtendenza rispetto a quanto stava, nel frattempo, avvenendo nell'ambito dell'ordinamento europeo.

In ambito sovranazionale, infatti, il diritto al contraddittorio era stato riconosciuto come principio fondamentale dell'Unione Europea, trovando espresso riconoscimento nell'art. 41 della Carta di Nizza, che conferiva a ciascun individuo il diritto "di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio". Sulla scorta di tale riconoscimento, la Corte di Giustizia aveva poi ricondotto tale istituto al più generale concetto del diritto di difesa, del quale la regola del contraddittorio veniva ritenuta pilastro fondante, che avrebbe dovuto "trovare applicazione ogni qual volta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto lesivo del medesimo. In forza di tale principio, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione"⁷²⁶.

Sulla medesima scia del Giudice di Lussemburgo si era andata altresì ad innestare, successivamente, la giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, che si era pronunciata nel senso di riconoscere piena tutela alle garanzie difensive del contribuente,

⁷²⁶ Sentenza della Corte di Giustizia, 12 dicembre 2008, C-349/07 ("*Sopropè*") in *Rass. trib.*, 2009, 580 ss.; con commento di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*; v. altresì il commento di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 203 ss; nel quale l'Autore afferma come "il riconoscimento della necessità del contraddittorio nella fase amministrativa appare decisamente dirompente, se raffrontato alla giurisprudenza, anche costituzionale, italiana. Esso, per il tipico movimento circolare dei principi in ambito internazionale (tale che i principi fondamentali interni vengono ad essere assunti come rilevanti in ambito comunitario e poi, con un simmetrico movimento di ricaduta, quelli riconosciuti in ambito comunitario finiscono per assumere il principio di valori comuni degli stati membri, anche nella dimensione interna), appare verosimilmente dotato di forza espansiva anche nell'ordinamento interno".

Il menzionato orientamento della CGCE è stato, più di recente, ribadito anche dall'avvocato generale presso la Corte di Giustizia, Melchior Wathelet, relativamente alle cause riunite C-129/13 e C-130/13 del 25 febbraio 2014, il quale ha avuto modo di affermare che "concedere al destinatario di una decisione lesiva nei suoi confronti il diritto di difendere la sua posizione dopo l'adozione di tale decisione non rispetta né il diritto di essere ascoltati, né i diritti della difesa".

anche al di fuori del processo tributario e, dunque, nella fase di formazione della pretesa fiscale nei suoi confronti⁷²⁷. Il Giudice di Strasburgo, infatti, aveva ritenuto che i poteri istruttori attribuiti all'Amministrazione finanziaria, anche ove volti alla ricostruzione di una più esatta situazione di fatto, non dovessero comunque mai sconfinare nella violazione dei diritti spettanti al contribuente, pena l'insorgenza di una patologia primigenia che avrebbe coinvolto anche la successiva fase processuale, indipendentemente dal fatto che questa si fosse o meno svolta nel rispetto delle c.d. regole di *fair trial*⁷²⁸.

A fronte di una così chiara legittimazione comunitaria, sarebbe parso, a quel punto, ragionevole che al principio del contraddittorio venisse attribuito un analogo riconoscimento anche nell'ambito dell'ordinamento tributario interno. Le aspettative, però, si erano ancora una volta rivelate distanti dall'imprevedibile piega degli eventi: se il diritto delineato dai giudici comunitari era stato espressamente sancito, nell'ordinamento nazionale, dalle previsioni legislative di cui ai commi 4 e 5 dell'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73 e dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, lo stesso era rimasto, invece, parzialmente ignorato dalla giurisprudenza di legittimità. I giudici della Suprema Corte, infatti, da un lato avevano provveduto a disconoscere, in via generale, la validità degli avvisi di accertamento che comprimevano eccessivamente tale diritto⁷²⁹, ma, dall'altro, avevano continuato a rifiutarsi di ammetterne l'esistenza con riferimento ai casi in cui ad essere contestate erano le condotte abusive.

Era venuta, pertanto, a determinarsi una sorta di discriminazione nei confronti dei contribuenti che si erano visti contestate le proprie condotte sulla base della clausola antiabusiva, dal momento che gli stessi non potevano concretamente contare su quel

⁷²⁷ In tal senso, si sono espressi F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 467 ss.; e L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, 206 ss.

⁷²⁸ Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, decisione 25 febbraio 1993, ricorso n. 10828/84, Funke v. France; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, decisione 6 dicembre 2007, ricorso n. 75520/01, Kozinets v. Ukraine; e Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, decisione 21 febbraio 2008, ricorso n. 18497/03, *Affair Ravon et Autres v. France*. Per un commento in materia, v. S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei diritti dell'Uomo nel caso "Ravon e altri c. Francia" e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 181 ss.

⁷²⁹ Cass. civ., sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184, cit., che si è espressa nel senso di riconoscere l'invalidità dell'atto impositivo emesso in spregio del termine di 60 giorni concesso al contribuente per la formulazione di osservazione e richieste in seguito alla ricezione di un processo verbale di constatazione. Così facendo, è stata non solo valorizzata la funzione del contraddittorio endoprocedimentale come strumento di garanzia per il contribuente, ma anche messa in luce la sua capacità di riuscire a favorire un esercizio efficiente della potestà impositiva, che risulta, in conseguenza di esso, più conforme alla reale situazione di fatto e meno suscettibile, per questo, di venire impugnato da parte del soggetto passivo.

medesimo diritto che veniva, invece, riconosciuto ai propri omologhi europei o a quei contribuenti italiani cui veniva contestata la realizzazione di condotte elusive. I primi, in altre parole, si trovavano ad esser privati delle medesime garanzie procedurali che venivano riconosciute alle altre due categorie di contribuenti e, nel caso in cui l'applicabilità della clausola antiabusiva fosse stata per la prima volta contestata nel corso del giudizio di legittimità, si vedevano altresì negata la possibilità di interloquire su un punto che ne avrebbe potuto determinare la soccombenza in giudizio.

Nel confortare un simile atteggiamento, parte della dottrina aveva, tuttavia, ritenuto che la giurisprudenza avesse agito correttamente (contestando l'abusività della condotta del contribuente anche in assenza di una specifica prospettazione da parte del Fisco), dal momento che, potendosi attribuire alla clausola antiabusiva la natura di norma tecnica, la stessa sarebbe potuta farsi rientrare a pieno titolo nel bagaglio di conoscenze tecniche messe a disposizione dei giudici, in ragione del principio *iura novit curia*⁷³⁰. In realtà, anche accettando una simile prospettazione, rimaneva in ogni caso evidente che il mancato rispetto, da parte dei giudici, dei vincoli imposti dagli artt. 101, comma 2⁷³¹ e 183, comma 4, c.p.c.⁷³² (la cui applicabilità al contenzioso tributario appariva effettivamente indiscussa, in virtù di quanto sancito dall'art. 1, comma 2, d.lgs. 546/1992)⁷³³, risultasse profondamente incongruo.

La mancata estensione delle garanzie procedurali anche alla contestazione delle condotte abusive, dunque, oltre a porsi nettamente in controtendenza rispetto a quelli che risultavano gli orientamenti giurisprudenziali predominanti (espressi non solo dai giudici comunitari ed europei, ma anche dalle stesse Sezioni Unite della Suprema Corte), rivestiva altresì notevoli profili di incoerenza sistemica rispetto al chiaro tenore delle disposizioni legislative.

⁷³⁰ A. GIOVANNINI, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario*, cit., 988. Di avviso completamente opposto è, invece, F. TESAURO, *Elusione ed abuso nell'ordinamento tributario italiano*, cit., 705, per il quale a nulla vale invocare il principio in questione, troppo "sovente richiamato in modo sbagliato, come se riguardasse i poteri di rilievo d'ufficio del giudice. Quel principio non ha nulla a che vedere con i poteri di rilievo d'ufficio, ma significa soltanto che le norme non sono un tema di prova, perché il giudice le conosce; non vuol dire che le applica d'ufficio, oltre i limiti dell'art. 112 c.p.c."

⁷³¹ Il quale dispone che "se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a venti e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione".

⁷³² Ai sensi del quale, è previsto che "nell'udienza di trattazione ovvero in quella eventualmente fissata ai sensi del terzo comma, il giudice richiede alle parti, sulla base dei fatti allegati, i chiarimenti necessari e indica le questioni rilevabili d'ufficio delle quali ritiene opportuna la trattazione".

⁷³³ Secondo cui, "i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile".

Nonostante ciò, i giudici avevano continuato a difendere ostinatamente le proprie posizioni interpretative, arrivando persino a sostenere⁷³⁴ che, dinnanzi alle disparità di trattamento che le stesse contribuivano ad acuire, la soluzione fosse da rinvenire nella demolizione delle garanzie procedurali stabilite dall'art. 37-*bis*, poiché ritenute in contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione. Rimettendo la questione al Giudice delle leggi, la Suprema Corte aveva, infatti, specificamente affermato come la disposizione di cui al comma 4 dell'art. 37-*bis* si presentasse distonica rispetto all'orientamento giurisprudenziale che aveva rinvenuto nell'art. 53 della Carta Costituzionale il divieto di abuso del diritto tributario. Ad essere incoerente, in altre parole, non sarebbe stata, secondo i giudici, la mancata estensione del contraddittorio preventivo ad una fase immediatamente successiva all'emanazione dell'avviso di accertamento, bensì la disposizione mediante la quale veniva sancita la nullità degli atti impositivi emessi in assenza di una specifica richiesta di chiarimenti al contribuente.

Una simile prospettazione, però, pareva evidentemente ignorare non solo i più basilari principi sulla teoria generale del diritto - in base ai quali avrebbe dovuto essere la norma speciale (art. 37-*bis* che prevede la nullità) a prevalere su quella generale (principio dell'abuso del diritto, che invece non la sancisce)⁷³⁵ - ma altresì l'esistenza di ulteriori valori costituzionali, diversi dalla corretta percezione dei tributi, ma comunque dotati del medesimo rango primario.

Se da una parte, infatti, rimaneva in ogni caso innegabile che il rispetto dell'onere procedimentale producesse un forte rallentamento dell'azione impositiva (il tempo necessario a sviluppare la fase interlocutoria e a valutare successivamente gli elementi addotti dal contribuente determinava, evidentemente, un notevole abbreviamento del suo termine decadenziale), dall'altra, risultava parimenti indiscusso che, alla luce di quanto riconosciuto dalle stesse Sezioni Unite⁷³⁶, alle disposizioni dello Statuto del contribuente dovesse però attribuirsi il carattere di veri e propri principi generali, necessari ad assicurare la trasparenza ed il buon andamento dell'attività amministrativa, oltre che ad orientare l'intera prospettiva del diritto tributario al rispetto delle garanzie difensive del contribuente⁷³⁷.

⁷³⁴ Cass., sez. trib., 5 novembre 2013, ord. n. 24739, cit.; v., *supra*, Cap. II, par. 6.7, 205.

⁷³⁵ A. RENDA, *Elusione e abuso del diritto, l'incidente della Cassazione sul diritto al contraddittorio preventivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 395 ss.

⁷³⁶ Cass. civ., sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184, cit.

⁷³⁷ A. RENDA, *Elusione e abuso del diritto, l'incidente della Cassazione sul diritto al contraddittorio preventivo*, cit., 400.

Per tali motivi, dunque, anche ove si fosse effettivamente voluto ritenere che l'assenza di una specifica disposizione legislativa impedisse di estendere *de plano* l'effetto di rallentamento prodotto dall'art. 37-*bis*, comma 4, ad un principio che rimaneva pur sempre di derivazione pretoria, una corretta valorizzazione del diritto al contraddittorio avrebbe comunque dovuto suggerire la sua più assoluta intangibilità. E, del resto, all'eventuale contrasto con i principi di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione (*rectius* con la norma giurisprudenziale che veniva da quest'ultimo fatta discendere), avrebbe fatto in ogni caso da contraltare la riferibilità del principio in questione agli artt. 97, 24 e 111 della Carta Costituzionale. La soluzione prospettata dai giudici di legittimità, pertanto, risultava intimamente erronea poiché, anziché dar vita ad un adeguato bilanciamento dei principi costituzionali venuti in rilievo, indicando la soluzione più idonea a determinare il minor sacrificio possibile dei valori ritenuti subalterni, aveva esclusivamente provveduto a dichiarare l'illegittimità di una norma legislativa risultata incoerente rispetto ad una propria posizione interpretativa.

Procedendo al corretto bilanciamento dei principi costituzionali coinvolti, del resto, la soluzione approntata dalla giurisprudenza sarebbe risultata probabilmente diversa, atteso che, tra tutte le strade astrattamente percorribili per risolvere il problema dell'estensione delle garanzie procedurali, i giudici parevano avere imboccato quella apparentemente peggiore (come testimoniato, difatti, dai numerosi inconvenienti di natura tecnico-pratica, ai quali la stessa giurisprudenza aveva sostanzialmente contribuito a dar causa).

Una soluzione diversa, ad esempio, sarebbe potuta essere quella di garantire al contribuente un contraddittorio in forma attenuata. Si sarebbe, in altre parole, potuto riservare alla sola fase processuale del contenzioso la possibilità di interloquire sulla contestazione di abusività, escludendo che un simile diritto potesse venire altresì fatto valere anteriormente, nella fase meramente amministrativa del procedimento. Si sarebbe così impedita la totale vanificazione del diritto di difesa del soggetto passivo, mantenendone quantomeno salva la porzione coincidente con la facoltà di fornire i chiarimenti necessitati dai giudici per una corretta qualificazione delle operazioni in contestazione. La medesima operazione, peraltro, avrebbe altresì consentito di restituire effettiva sostanza alle previsioni di cui agli artt. 101, comma 2 e 183, comma 4, c.p.c., che le statuizioni della Suprema Corte avevano, invece, completamente svuotato di significato.

Essa avrebbe, tuttavia, presentato l'inevitabile inconveniente di non riuscire comunque a soddisfare l'esigenza di buon andamento dell'attività amministrativa, tutelata dall'art. 97 della Costituzione e che le Sezioni Unite della Suprema Corte avevano espressamente ricollegato all'espletamento del contraddittorio già nella fase amministrativa del procedimento.

L'unica soluzione interpretativa che risultava, pertanto, realmente adatta sarebbe risultata quella di procedere ad un'estensione *tour court* delle garanzie previste dall'art. 37-*bis* per la contestazione delle operazioni elusive. Essa, infatti, avrebbe consentito al contribuente di partecipare ad un'attività di controllo precontenziosa, che sarebbe stata, non solo utile al contribuente medesimo, ma anche migliorativa della successiva (ed eventuale) fase contenziosa. Ciò in quanto, mediante il preventivo contraddittorio, si sarebbe potuto effettivamente impedire che elementi non filtrati da "stanze di decompressione"⁷³⁸ penetrassero direttamente nel giudizio tributario, evitando così che gli stessi potessero poi peggiorare la qualità dell'attività conoscitiva dei giudici. Si sarebbe, in altre parole, potuto evitare che le commissioni tributarie ed i giudici di legittimità si trovassero ulteriormente investiti di problematiche che, seppure ricollegate ad atti dell'amministrazione fiscale, non risultavano comunque inerenti al merito tributario, poiché non coinvolgevano l'interesse patrimoniale posto alla base del diritto giustiziale del contribuente⁷³⁹.

La necessità di tutelare l'efficacia dell'azione impositiva, unita al desiderio di conservare quello spazio di arbitrarietà che solo una clausola slegata da limiti avrebbe potuto effettivamente concederle, ha spinto, tuttavia, la giurisprudenza a continuare a negare l'estensione delle garanzie procedurali anche alla contestazione delle operazioni abusive, mantenendo così in vita tutti i problemi di carattere dogmatico e pratico che si sono evidenziati sinora.

Problemi che, ad onor del vero, non sono dipesi unicamente dalle scelte interpretative errate da parte della giurisprudenza, ma sono venuti soprattutto a prodursi in conseguenza della prolungata inerzia del legislatore, il quale, non provvedendo a dotare i giudici di uno strumento ritenuto essenziale, li ha determinati a subentrare nella propria funzione, dando vita alla clausola antiabusiva. Non può, difatti, essere taciuto come, una volta maturata la definitiva coscienza della rilevanza dell'istituto antiabusivo, il legislatore fiscale avrebbe ben potuto disciplinarlo, prevedendo un sistema di garanzie che si rivelassero idonee non solo ad

⁷³⁸ F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, cit., 477.

⁷³⁹ G. MARINO, *Il principio del contraddittorio tributario tra abuso di diritto, abuso di potere e diritto dell'Unione Europea*, in *Giur. comm.*, 2014, 570.

assicurare la tutela del contribuente, ma anche al soddisfacimento delle esigenze statali di gettito. La sua colpevole assenza, invece, ha contribuito a fare in modo che emergesse una norma pretoria, non scritta, che finisse poi per prendere il posto anche della specifica disposizione di legge⁷⁴⁰, generando notevoli problemi ricollegati all'evidente carenza di una disciplina certa.

La formulazione di una norma antielusiva efficace, del resto, è una questione con la quale il legislatore si è dovuto confrontare sin dagli anni '70⁷⁴¹, senza peraltro essere mai riuscito a fornirne una soluzione realmente adeguata. Tanto la norma di cui all'art. 10 l. n. 408/1990⁷⁴², quanto la successiva disposizione di cui all'art. 37-*bis* D.P.R. 600/73⁷⁴³, infatti, si sono rivelate assai poco idonee ad arginare le numerose tipologie di operazioni elusive poste in essere dai contribuenti, soprattutto in ragione del fatto che l'elencazione esaustiva cui entrambe rimanevano vincolate non gli ha consentito di tenere il passo con l'inventiva degli operatori economici.

Anche per questo motivo, nel corso della XVI legislatura, ancor prima dell'emersione della clausola antiabusiva di matrice giurisprudenziale, hanno trovato presentazione tre differenti proposte di legge, volte a riscrivere la norma di cui all'art. 37-*bis*, di modo che potesse risultare maggiormente adatta al contrasto delle condotte abusive, dimostrandosi, però, al contempo idonea a soddisfare le esigenze di tutela dei contribuenti, tanto in termini di salvaguardia del diritto al contraddittorio⁷⁴⁴, quanto rispetto alla necessità di poter pianificare le proprie operazioni economiche con certezza⁷⁴⁵.

⁷⁴⁰ F. TUNDO, *Illegittimo il diritto al contraddittorio nell'accertamento antielusivo per disparità con l'abuso del diritto?*, cit., 34.

⁷⁴¹ v., *supra*, Cap. II, par. 4.1, 92 ss.

⁷⁴² v., *supra*, Cap. II, par. 4.2, 101 ss.

⁷⁴³ v., *supra*, Cap. II, par. 4.3, 104 ss.

⁷⁴⁴ Proposta di legge di iniziativa del deputato LEO, presentata il 18 giugno 2009 alla Camera dei Deputati, con atto n. 2521 ed avente ad oggetto una "Modifica dell'articolo 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente il contrasto dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto in materia tributaria".

⁷⁴⁵ Proposta di legge di iniziativa dei deputati STRIZZOLO, CICCUIZZO e FOGLIARDI, presentata il 2 luglio 2009 alla Camera dei Deputati, con atto n. 2578 ed avente a oggetto "Modifiche all'articolo 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente il contrasto dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto in materia tributaria"; e Proposta di legge d'iniziativa del deputato JANNONE presentata il 23 settembre 2009 alla Camera dei Deputati, con atto n. 2709 ed avente ad oggetto "Modifiche all'articolo 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in materia di contrasto dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto in materia tributaria".

Simili proposte sono poi confluite nell'art. 5 del disegno di legge delega in materia fiscale, presentato dall'On. Monti alla Camera dei Deputati nel giugno del 2012⁷⁴⁶, approvato dalla Camera nell'ottobre del medesimo anno ed infine trasmesso al Senato, ove la caduta del governo (presieduto dallo stesso Monti) ne ha, però, inibito l'approvazione definitiva.

Il naufragio del disegno di legge, tuttavia, non ha dissuaso il legislatore dalla convinzione che fosse oramai giunto il momento di risolvere i dubbi interpretativi susseguitisi sino a quel punto, procedendo alla predisposizione di uno strumento legislativo che si mostrasse in grado di contrastare anche le operazioni abusive. Nell'ambito della XVII legislatura, così, con la legge 11 marzo 2014, n. 23, il Parlamento ha conferito al Governo una delega per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita.

8. L'art. 10-bis della l. n. 212/2000 e la nuova disciplina in materia di abuso

Con specifico riferimento al contrasto delle condotte abusive, l'art. 5 della legge delega ha fissato, in maniera puntuale, i criteri⁷⁴⁷ in base ai quali il legislatore delegato avrebbe poi dovuto procedere alla revisione delle disposizioni antielusive, unificandole alla clausola antiabusiva di matrice giurisprudenziale e tenendo specificamente conto della raccomandazione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012⁷⁴⁸.

⁷⁴⁶ Disegno di legge presentato alla Camera dei Deputati dal ministro dell'economia e delle finanze MONTI il 15 giugno 2012, n. 5291 ed avente a oggetto una "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita".

⁷⁴⁷ L'art. 5 prevedeva, nello specifico, che il Governo dovesse: a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione; b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine: 1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva; 2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente; c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta; d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti; e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso; f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

⁷⁴⁸ Con riferimento alla norma generale antiabuso, la raccomandazione prevedeva che "4.1. Per contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell'ambito di applicazione delle norme nazionali specifiche intese a combattere l'elusione fiscale, gli Stati membri dovrebbero adottare una norma generale antiabuso

Il Governo, pertanto, è stato chiamato dal Parlamento ad attuare una riforma che conferisse maggiore certezza⁷⁴⁹ al quadro normativo in materia di elusione ed abuso del diritto, evitando sostanzialmente che gli uffici del Fisco continuassero ad abusare della clausola antiabusiva di matrice pretoria e che la giurisprudenza potesse vanificare ulteriormente le garanzie difensive dei contribuenti, assicurando a questi ultimi, in ultima battuta, la completa prevedibilità dei propri carichi fiscali futuri.

In attuazione del predetto art. 5 della legge delega, in data 5 agosto 2015, a conclusione di un lungo periodo di gestazione⁷⁵⁰, il Governo ha dunque approvato il decreto legislativo n. 128, recante “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente”,

adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi. 4.2. Per dare effetto al punto 4.1 gli Stati membri sono incoraggiati ad inserire la seguente clausola nella legislazione nazionale: “Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro “sostanza economica”. 4.3. Ai fini del punto 4.2 per “costruzione” si intende una transazione, un regime, un'azione, un'operazione, un accordo, una sovvenzione, un'intesa, una promessa, un impegno o un evento. Una costruzione può comprendere più di una misura o di una parte. 4.4. Ai fini del punto 4.2 una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale. Per determinare se la costruzione o la serie di costruzioni è artificiosa, le autorità nazionali sono invitate a valutare se presenta una o più delle seguenti situazioni: (a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme; (b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale; (c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente; (d) le operazioni concluse sono di natura circolare; (e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa; (f) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali. 4.5. Ai fini del punto 4.2, la finalità di una costruzione o di una serie di costruzioni artificiose consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili. 4.6. Ai fini del punto 4.2, una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembra per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso. 4.7. Nel determinare se una costruzione o una serie di costruzioni artificiose ha comportato un vantaggio fiscale di cui al punto 4.2, le autorità nazionali sono invitate a confrontare l'importo dell'imposta dovuta dal contribuente, tenendo conto della o delle costruzioni, con l'importo che lo stesso contribuente dovrebbe versare nelle stesse circostanze in assenza della o delle costruzioni. In tale contesto è utile esaminare se si verifica una o più delle seguenti situazioni: (a) un importo non è compreso nella base imponibile; (b) il contribuente beneficia di una detrazione; (c) vi è una perdita a fini fiscali; (d) non è dovuta alcuna ritenuta alla fonte; (e) l'imposta estera è compensata.

⁷⁴⁹ Come precisato nella stessa Relazione illustrativa allo schema di decreto del successivo d.lgs. 128/2015, l'obiettivo perseguito dal Legislatore è stato quello “di dare maggiore certezza al quadro normativo in tema di elusione-abuso del diritto, di evitare che gli uffici esercitino i loro poteri di accertamento senza precise linee guida limitandosi a invocare il principio generale antiabuso e, soprattutto, di sganciare la dimostrazione della sussistenza della sostanza economica delle operazioni dalla sfera dei motivi della condotta, oggettivizzandola nel senso dell'effettività”.

⁷⁵⁰ Dopo aver ottenuto una proroga per l'esercizio della delega conferita dal Parlamento, il Consiglio dei Ministri aveva approvato, in via preliminare, il d.lgs. n. 128 in data 21 aprile 2015, ricevendo poi il parere positivo delle Commissioni parlamentari competenti in data 10 e 11 giugno 2015 e provvedendo ad effettuare un secondo esame preliminare in data 17 luglio 2015, ad esito del quale era stato, infine, acquisito il nuovo e definitivo parere delle Commissioni parlamentari in data 28 e 29 luglio 2015.

pubblicandolo successivamente sulla Gazzetta Ufficiale n. 190 del 18 agosto 2015 (con effetti decorrenti, pertanto, dal 2 settembre 2015).

Con il provvedimento in questione, il legislatore delegato ha fatto confluire l'intera materia oggetto di riforma all'interno del nuovo art. 10-*bis* della l. n. 212/2000 (lo Statuto del Contribuente), provvedendo alla contestuale abrogazione del precedente art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73. Tale scelta, lungi dall'apparire casuale, è stata invece direttamente preordinata a conferire al nuovo istituto una valenza generalizzata. Come riferito nella stessa Relazione illustrativa, infatti, "l'inserimento di questa disciplina nell'ambito dello Statuto del Contribuente conferisce a essa la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi, com'è stato più volte riconosciuto dalla Corte di Cassazione relativamente alle altre disposizioni contenute nello Statuto"⁷⁵¹. Rispondendo, dunque, alle indicazioni ricevute dalla legge delega, il Legislatore ha introdotto un istituto che, dando unificazione ai concetti di elusione e di abuso del diritto (ora equipollenti e fungibili, come messo in evidenza dalla stessa rubrica dell'art. 10-*bis*), risulta applicabile a tutte le tipologie di tributi e, dunque, sia a quelle armonizzate - per le quali l'abuso trova fondamento nei principi dell'ordinamento dell'Unione europea - sia a quelle non armonizzate - per le quali, invece, il fondamento è stato individuato dalla Corte di Cassazione nel principio costituzionale della capacità contributiva. La nuova disciplina dell'abuso del diritto, in definitiva, si applica adesso tanto alle imposte sui redditi, quanto alle imposte indirette, con la sola eccezione della disciplina speciale prevista per i tributi doganali.

Oltre a tale profilo, il legislatore, nel novellare la disciplina di contrasto alle operazioni elusive/abusive, è intervenuto su tre differenti aspetti⁷⁵²: quello definitorio, dando vita ad una clausola generale che si pone come una sorta di sintesi tra la norma legislativa previgente e quella di matrice giurisprudenziale; quello procedimentale, risolvendo i problemi che si erano creati in conseguenza della divergente procedura di contestazione delle operazioni elusive ed abusive; e quello degli effetti giuridici, specificando quali sono le conseguenze che si devono ricollegare all'accertamento di una pratica elusiva/abusiva.

Per quanto riguarda il piano dei contenuti, il Legislatore ha dato vita ad una nozione di abuso che appare ben meno ampia rispetto a quelle che erano state precedentemente approntate sia

⁷⁵¹ Relazione illustrativa allo schema di decreto.

⁷⁵² M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Il Fisco*, 2015, 2207 ss.

dall'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73, sia dalla progressiva elaborazione teorica della giurisprudenza di legittimità. L'attuale definizione di condotta abusiva, infatti, risulta ora strutturata come una specie di clessidra⁷⁵³, dalla forma cioè molto ampia nella parte superiore – poiché riferibile, in maniera inequivoca, a tutte le tipologie d'imposta diverse dai tributi doganali - altrettanto ampia in quella inferiore – in conseguenza della cancellazione dell'elencazione di operazioni sindacabili di cui all'abrogato art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73 - ma molto ristretta al centro, per via di elementi costitutivi specificamente tipizzati, che dovrebbero bilanciare, nelle intenzioni del legislatore, il carattere di generalità assunto dalla nuova clausola antiabusiva/antielusiva.

Nello specifico, il primo comma dell'art. 10-*bis* individua come condotte abusive le “operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”.

Gli elementi costitutivi che si desumono da tale definizione risultano, pertanto, sostanzialmente tre: a) la mancanza di sostanza economica dell'operazione effettuata; b) l'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito; e c) l'essenzialità del vantaggio fiscale nell'equilibrio generale dell'operazione realizzata. Per meglio chiarire il significato dei primi due elementi, il secondo comma dell'art. 10-*bis* precisa che “si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato; b) vantaggi fiscali indebiti, i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario”.

La sostanza economica dell'operazione, dunque, risulta caratterizzata in termini di coerenza tra le forme concretamente impiegate dal contribuente e gli obiettivi che egli intendeva raggiungere mediante l'utilizzo delle stesse (risolvendosi in una sorta di giudizio di adeguatezza tra la forma adoperata e la sostanza ottenuta), mentre il carattere indebito dei vantaggi fiscali viene ad essere parametrato sulle precipue finalità delle norme tributarie venute in rilievo o sui principi generali dell'ordinamento tributario. Per poter qualificare una

⁷⁵³ *Ivi*, 2208.

condotta come abusiva, comunque, rimane in ogni caso necessario che l'ottenimento dei vantaggi fiscali abbia rappresentato lo scopo essenziale della condotta stessa, nel senso che una simile finalità deve aver assunto, per il contribuente, un peso prevalente nel momento di decidere la realizzazione dell'operazione, perché, invece, ove quest'ultima dovesse rivelare una diversa idoneità a produrre altri effetti significativi (diversi cioè dai benefici meramente fiscali), la circostanza sarà, già di per sé, idonea ad escludere l'abusività dell'operazione in contestazione.

In aggiunta alla definizione base, il comma 3 dell'art. 10-*bis* prevede, poi, una specifica esimente per le operazioni che presentano “valide ragioni extrafiscali non marginali”: la norma dispone, infatti, che “non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”. Sul punto, la relazione illustrativa precisa che la “non marginalità” delle valide ragioni extrafiscali deve essere valutata rispetto alla loro attitudine a rappresentare la *condicio sine qua non* dell'operazione, nel senso che, in loro assenza, quest'ultima non avrebbe trovato effettiva realizzazione. La relazione stessa, inoltre, specifica che la norma ha inteso espressamente chiarire un aspetto potenzialmente ambiguo della legge delega, estendendo in maniera esplicita l'applicabilità dell'esimente del miglioramento organizzativo/funzionale anche all'esercizio dell'attività professionale, così da evitare che la stessa rimanesse confinata alla mera attività imprenditoriale.

Recependo l'indicazione del criterio direttivo di cui all'art. 5, comma 1, lett. b) della legge delega, inoltre, l'art. 10-*bis*, comma 4, ha provveduto a formalizzare il concetto di legittimo risparmio d'imposta, riconoscendo “la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”. Il Legislatore, dunque, ha ora espressamente specificato che il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio d'imposta nell'esercizio della propria libertà di iniziativa economica, scegliendo, tra gli atti, i fatti ed i negozi giuridici messi a disposizione dall'ordinamento, quelli per lui meno onerosi.

Una parte della dottrina⁷⁵⁴, tuttavia, ha rilevato come una simile disposizione non abbia del tutto chiarito le differenze tra i concetti di abuso del diritto e di lecito risparmio d'imposta,

⁷⁵⁴ M. LEO, *Abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi*, in *Il Fisco*, 2015, 918 ss.

dal momento che, nel riformulare in maniera pleonastica quanto era già stato espresso all'interno del primo comma, essa non avrebbe precisato che al contribuente risultasse possibile scegliere tra le diverse operazioni ed i regimi fiscali messi a disposizione, purché gli stessi risultino collocabili su un piano di medesima dignità, dal punto di vista dell'ordinamento. Dall'ambito applicativo della disposizione antiabusiva, dunque, risulterebbe comunque esclusa un'area concettuale all'interno della quale troverebbe collocazione il lecito risparmio d'imposta.

Dal punto di vista procedimentale, invece, il Legislatore è intervenuto approntando un sistema di regole che si prefigge lo scopo di garantire al contribuente un pieno esercizio del proprio diritto di difesa.

Nello specifico, è stato anzitutto previsto, al comma 5, che il contribuente possa appositamente proporre, con la procedura e gli effetti di cui all'art. 11 dello Statuto del Contribuente, un interpello all'Agenzia delle Entrate per conoscere se le operazioni realizzate, o che intende comunque realizzare, costituiscano o possano costituire delle condotte abusive. L'istanza deve essere presentata prima che scadano i termini per la presentazione della dichiarazione fiscale o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari che risultano connessi alla fattispecie di cui si è fatto riferimento all'interno della medesima istanza.

Le novità di maggiore rilievo, però, sono state introdotte dal Legislatore con i commi da 6 a 9 dell'art. 10-*bis*, mediante i quali sono state sostanzialmente estese alla nuova nozione unificata di abuso/elusione fiscale le garanzie difensive che l'art. 37-*bis* D.P.R. 600/1973 già prevedeva per i soli casi di elusione fiscale. In tale maniera, si è dunque posto rimedio alla incongrua disparità di trattamento che contraddistingueva la situazione precedente, in cui abuso ed elusione fiscale coesistevano in maniera differenziata.

In particolare, il comma 6 prevede ora che la violazione posta in essere dal contribuente vada contestata con un autonomo atto di accertamento, che dovrà essere preceduto, pena nullità, da una specifica richiesta di chiarimenti, cui il contribuente avrà facoltà di replicare entro 60 giorni. Il comma 7 precisa, inoltre, che la richiesta di chiarimenti dovrà essere notificata entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo e che tra la data di ricevimento dei chiarimenti (o l'inutile decorso del termine assegnato al contribuente) e la decadenza del potere di notificazione dell'atto dovranno intercorrere quantomeno 60 giorni,

venendo eventualmente prorogato, ove in difetto, quest'ultimo termine sino alla concorrenza dei 60 giorni previsti.

La nuova norma, pertanto, fa in modo che il contribuente venga concretamente messo a conoscenza della contestazione di abuso fin dalla fase amministrativa, ovviando, così, a quella che si presentava come un'apparente aporia della legge delega, che non aveva specificato alcuna sanzione per il caso in cui il contraddittorio non avesse trovato effettivo svolgimento.

Di ancor più fondamentale importanza risulta poi la precisazione contenuta nel comma 8, che impone all'amministrazione fiscale di accompagnare, sempre a pena di nullità, la contestazione della condotta abusiva con una specifica motivazione, che individui con precisione la condotta sindacata al contribuente, le norme ed i principi che risulterebbero elusi e gli indebiti vantaggi fiscali che sarebbero stati presuntamente realizzati. La norma parrebbe, dunque, da leggere in coordinamento con quanto previsto dal comma 9, che pone a carico dell'amministrazione fiscale l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, ed a carico del contribuente quello di far risultare le ragioni economiche extrafiscali che giustificerebbero le operazioni contestate. La dottrina, esprimendosi sul punto, ha già avuto modo di apprezzare la scelta legislativa di distanziarsi terminologicamente dal recinto semantico della parola "prova", che parrebbe effettivamente più adatta ad accompagnare la verifica di circostanze fattuali, che non ad essere riferita a questioni giuridiche, valutazioni e confronti economici, oggetto di dimostrazione da parte del contribuente e dell'amministrazione fiscale⁷⁵⁵.

Il comma 9, inoltre, ha apertamente provveduto a specificare una circostanza che pareva già implicitamente desumibile dalla legge delega (nel momento in cui richiedeva la specifica motivazione dell'atto), ma che l'ulteriore precisazione di cui al decreto legislativo pare ora impedire di dubitare: la non rilevanza d'ufficio, da parte dei giudici, della qualificazione di abusività delle operazioni oggetto di sindacato. La norma intende, dunque, fornire al contribuente un ulteriore elemento di certezza, sterilizzando il pregresso orientamento giurisprudenziale che aveva consentito al giudice tributario di rilevare l'abusività delle condotte in ogni stato e grado del giudizio, a prescindere dalla specifica allegazione delle parti⁷⁵⁶. In maniera paradossale, però, una simile previsione pare ora dare modo al

⁷⁵⁵ A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, *Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2015, 3898.

⁷⁵⁶ v., tuttavia, A. GIOVANNINI, *Note controcorrente su nullità dell'avviso senza contraddittorio e non rilevanza d'ufficio dell'abuso*, in *Corr. trib.*, 2015, 4506 ss., il quale prospetta la possibile incostituzionalità di una norma volta ad impedire ai giudici

contribuente, una volta scaduti i termini per l'accertamento delle condotte abusive, di difendersi da un'eventuale contestazione di evasione adducendo proprio l'abusività delle operazioni oggetto di sindacato, descrivendo, cioè, dettagliatamente la manovra elusiva da lui realizzata, così da spiegare le ragioni che dovrebbero concorrere a differenziarla dalle ipotesi, invece, evasive. Una vera e propria ipotesi di "diritto che si vendica"⁷⁵⁷.

A prescindere da quest'ultima considerazione, comunque, la riforma posta in essere dal d.lgs. 128/2015 parrebbe potersi generalmente apprezzare per essere riuscita ad ovviare alla gran parte dei problemi che si erano manifestati in assenza di una clausola antielusiva generale – prima – e per la coesistenza di una clausola specifica ed una norma generale di matrice pretoria – successivamente. La novella legislativa, in particolare, è riuscita a fornire maggiori garanzie al contribuente, tanto in termini di effettività del proprio diritto di difesa, quanto nell'implementazione di un maggior livello di certezza del diritto, entro il quale risulta ora più agevolmente esercitabile la libertà di iniziativa economica riconosciutagli dalla Carta Costituzionale.

A riguardo, tuttavia, non può non essere rilevato come, se da una parte merita effettivamente un plauso la scelta di avere specificato – al comma 12 – che l'abuso si presenta come fattispecie residuale e distinta rispetto a quella dell'evasione (e che può essere invocato, pertanto, soltanto laddove l'operazione non risulti riconducibile a fenomeni di occultamento del reddito mediante manipolazione della realtà), dall'altra non risulta del tutto condivisibile la disciplina approntata riguardo agli effetti ricollegabili all'accertamento di una condotta abusiva.

L'art. 10-*bis*, comma 1, infatti, prevede, che le operazioni abusive "non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni"; nello specificare che "le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie", il comma 13 aggiunge, però, che "resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie".

di qualificare i fatti secondo diritto, dal momento che ciò intaccherebbe il cuore stesso della funzione giurisdizionale e l'essenza del potere di qualificazione giuridica dei fatti, connaturale ad essa.

⁷⁵⁷ A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014.

Una simile disposizione, per come formulata, non pare affatto giovare alla certezza del diritto, risultando invece foriera di molteplici criticità. Nel fare riferimento (“resta ferma”) ad una normativa pregressa che non appare, invece, esistente, ed omettendo qualsiasi riferimento ad una specifica norma sanzionatoria, la stessa lascia, infatti, via libera alla prassi perché proceda all’individuazione sia della tipologia che dell’entità di sanzione da ricollegare all’accertamento di una condotta abusiva.

Dal momento, però, che tale scelta ripropone sostanzialmente il medesimo *leit-motif* che per lunghi anni ha contraddistinto il dibattito dottrinale e giurisprudenziale in materia di conseguenze sanzionatorie delle condotte elusive ed abusive, non pare sbagliato, a questo punto, dedicare alla sua trattazione un discorso più approfondito.

CAPITOLO TERZO

ABUSO DEL DIRITTO ED ELUSIONE FISCALE: LE CONSEGUENZE SANZIONATORIE

SOMMARIO – 1. L'illecito fiscale e le conseguenze sanzionatorie. – 2. La sanzionabilità delle condotte elusive. – 3. La rilevanza penale delle condotte elusive. – 3.1. Tra diritto giurisprudenziale e principio di legalità penale. – 3.2 I fattori di crisi del principio di legalità penale – 3.3. Il principio di legalità all'interno dell'ordinamento giuridico europeo. – 3.4. Verso una rimodulazione del principio di legalità? – 3.5. Il principio di legalità al banco di prova delle condotte elusive. – 3.5.1. La I fase del contrasto giurisprudenziale alle condotte elusive: la totale irrilevanza penale. – 3.5.2. La II fase: l'avvento dell'art. 37-*bis* e la riforma dei reati fiscali. – 3.5.3. La III fase: l'emersione del principio antiabusivo e la sua incompatibilità con il settore penale. – 3.5.4. La IV fase: l'affermazione della possibile rilevanza penale delle condotte elusive. – 3.5.5. La V fase: la persistenza dell'orientamento volto alla criminalizzazione delle condotte elusive. – 3.5.6. La legge delega, la nuova disciplina dell'abuso e la sparizione del *doppelgänger* giurisprudenziale. – 4. Condotte elusive e conseguenze sanzionatorie di carattere amministrativo. – 4.1. La situazione normativa previgente all'introduzione del d. lgs. 128/2015. – 4.2. Sanzionabilità delle condotte elusive-abusive alla luce dei dd. lgs. 128 e 158 del 2015.

1. L'illecito fiscale e le conseguenze sanzionatorie

Il tributo, come già precedentemente esplicito⁷⁵⁸, rappresenta un mezzo necessario per consentire allo Stato il raggiungimento dei propri fini essenziali (tutela della vita associata, dell'ordine pubblico, dello sviluppo sociale ed economico, etc.), ponendosi come condizione imprescindibile per l'esistenza di un ordinamento giuridico. Come non esiste collettività senza ordinamento, così non pare nemmeno possibile ipotizzare l'esistenza di una collettività senza tributi: entrambi, infatti, concorrono al raggiungimento dei fini necessari per l'esistenza di una comunità, determinandone unitamente le sorti. Tributi ed ordinamento giuridico, dunque, si trovano ad essere avvinti da stretti legami d'interdipendenza, costituendo il precetto fiscale una frazione minima del più ampio concetto di ordinamento giuridico, da cui il primo trae la propria forza obbligatoria, che finalizza al reperimento dei mezzi necessari per la sopravvivenza di entrambi.

Dal punto di vista concreto, la norma tributaria si sostanzia, come qualsiasi altra norma giuridica, nell'enunciazione di un precetto specifico, che viene alternativamente ad assumere la forma di un ordine o di un divieto da imporre ai consociati. Una volta formulato, il precetto in questione, non avrebbe poi bisogno di ulteriori strumenti d'implementazione, ben potendo, lo stesso, trovare applicazione uniforme, spontanea e costante da parte dei suoi soggetti passivi. L'autosufficienza del precetto fiscale, però, postulerebbe inevitabilmente l'esistenza di una collettività priva di contrasti, in cui l'istituzione deputata alla riscossione delle risorse economiche non si debba poi trovare a fronteggiare interessi di senso opposto, capaci di ostacolarne l'attività. Nella realtà, invece, accade più di frequente che una simile situazione finisca per essere irrealizzabile. Nella quasi totalità dei casi, del resto, un ordinamento giuridico si trova a dover comporre potenziali conflitti tra i numerosi interessi dai quali è innervato, subordinando quelli di natura privatistica a quelli di natura pubblica e minacciando l'applicazione di una sanzione per tutti i casi in cui vi sia il rischio che i precetti stabiliti per coordinare e comporre tali contrasti non vengano correttamente osservati⁷⁵⁹.

Il compito di un ordinamento giuridico, dunque, non è solamente quello di dare vita ad un possibile bilanciamento tra gli interessi ritenuti in contrasto, ma si estende altresì a

⁷⁵⁸ v. Cap. II, par. 1, 71.

⁷⁵⁹ F. CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951, 14 ss.

ricomprendere il dovere di ricollegare, all'inosservanza dei precetti fissati, l'accadimento di un evento dannoso in capo al soggetto che sarà ritenuto responsabile di una simile trasgressione.

Il collegamento in questione si determina mediante la previsione di una sanzione.

La sanzione, dunque, può essere definita come la conseguenza che l'ordinamento giuridico ricollega alla commissione di un fatto umano, il quale, proprio per effetto di tale disposizione, viene così a caratterizzarsi, dal punto di vista dogmatico, come illecito: sono, però, differenti tipologie di sanzione e, per comprendere quale s'attagli meglio alla violazione di specie, bisogna guardare alle finalità che, mediante la stessa, s'intenderebbero perseguire: nel caso di offesa a posizioni giuridiche di vantaggio (e cioè ai diritti riconosciuti e garantiti dall'ordinamento), ad esempio, accade che il legislatore tenda, solitamente, a voler reintegrare il diritto soggettivo violato, mentre, nel caso di una violazione a regole di comportamento sociali (e, quindi, di un attacco direttamente rivolto all'ordinamento), la sanzione risulterà tendenzialmente volta a ripristinare l'originaria conformazione dell'ordinamento medesimo⁷⁶⁰.

A seconda di quale tipologia di sanzione si trovi, poi, concretamente a operare, vengono conseguentemente a differenziarsi altrettante categorie d'illecito, ciascuna delle quali, di norma, presenta l'attitudine a ledere soltanto uno degli aspetti precedentemente considerati. A differenza della gran parte dei suoi omologhi, invece, l'illecito che in questa sede interessa - quello fiscale - presenta la peculiarità di riuscire ad incidere non solo sul diritto soggettivo dello Stato alla corretta percezione del tributo, ma anche sulla norma di comportamento che ne renderebbe obbligatoria la corresponsione⁷⁶¹. A ben vedere, infatti, la condotta che determina un illecito tributario va concretamente a pregiudicare tanto il diritto patrimoniale dell'ente creditore - impedendo o, comunque, mettendo in pericolo la prestazione fiscale in suo favore - quanto la potestà finanziaria dello Stato, minacciato in una delle sue prerogative più importanti e cioè quella di riuscire a imporre tributi ai propri consociati.

Una simile considerazione aiuta allora a comprendere perché, nell'approntare la reazione contro questo tipo di illecito, l'ordinamento giuridico conferisca allo Stato la possibilità di fare

⁷⁶⁰ F. MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale. Vol. 1: Introduzione. Dottrine generali*, Milano, 1957, 14 ss., secondo il quale "la sanzione può operare in base a due diversi presupposti: o perché sia violata la norma, che impone, nell'interesse della generalità, un dato dovere di comportamento; ovvero perché sia offeso un altrui diritto soggettivo, riconosciuto (e pertanto garantito) dalla norma: la violazione, in questo secondo caso, colpisce non tanto il prestigio dell'ordinamento giuridico quanto un interesse privato. In ciascuno dei due casi, la sanzione opera per scopi differenti: nel primo, finalità della sanzione è ripristinare l'ordinamento giuridico violato; nel secondo, è restaurare il diritto soggettivo cui è stato attentato".

⁷⁶¹ A. DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957, 7 ss.

valere la propria posizione di preminenza, attribuendogli ampi poteri d'indagine e prevedendo la facoltà di sanzionare il contribuente con conseguenze dal carattere afflittivo.

Proprio quest'ultima caratteristica, unitamente alla circostanza che la reazione dell'ordinamento venga concretamente affidata all'intervento di un'autorità pubblica, vale peraltro ad accomunare la categoria dell'illecito fiscale a quella dell'illecito penale. In entrambi i casi, infatti, la presenza di un interesse generale, che trascende quello di carattere meramente economico, rende inadeguata una reazione basata sul solo recupero delle risorse finanziarie sottratte o sul semplice reintegro del danno causato dal contribuente, imponendo invece il ricorso ad una reazione più afflittiva, dal carattere punitivo. Una volta assunto che l'esercizio della potestà impositiva, del resto, risulti effettivamente funzionale alla piena attuazione delle democrazie moderne, non può che essere poi rilevato come sia altresì strettamente necessario sanzionare la violazione del dovere contributivo mediante lo *ius puniendi*, atteso che tutte le altre reazioni risulterebbero inadatte, altrimenti, a convogliare la libertà di autodeterminazione dei contribuenti verso la direzione ritenuta auspicabile dall'ordinamento.

Compiute tali essenziali premesse, si può a questo punto tentare di confrontarsi con le problematiche di carattere definitorio, poste inevitabilmente dalla categoria dell'illecito tributario, muovendo dalla considerazione di come, la caratterizzazione dello stesso, risulti indissolubilmente legata alla precipua definizione della sua conseguenza giuridica: se il concetto di illecito, infatti, può essere definito come il "fatto al quale l'ordinamento giuridico ricongiunge come conseguenza una sanzione tributaria"⁷⁶², non può che essere, poi, parimenti rilevato come sia proprio la corretta individuazione di una simile sanzione ad assumere un'importanza cruciale.

In termini generali e astratti, allora, la sanzione tributaria può essere definita come la diminuzione di uno o più beni giuridici che l'ordinamento riconnette alla commissione di una condotta vietata da specifiche norme di legge. E' evidente, però, che una simile definizione, quantomeno nella sua accezione più ristretta, non consenta di ricomprendere al proprio interno anche la riscossione coattiva del debito d'imposta, dal momento che una tale conseguenza risulta non già preordinata a determinare una diminuzione nella sfera giuridica del soggetto che la subisce, quanto piuttosto a realizzare il postumo adempimento di un

⁷⁶² *Ivi*, 15.

obbligo che risultava sì preesistente, ma non ancora correttamente eseguito⁷⁶³. Deve, di conseguenza, essere ritenuto che, i referenti empirici della sanzione fiscale, vadano individuati nelle sole sanzioni penali ed amministrative, atteso che proprio simili conseguenze si trovano a condividere quei caratteri di afflittività ed attitudine alla prevenzione generale che si sono visti essere essenziali nella predisposizione di una reazione ordinamentale alla violazione dei propri precetti.

La considerazione dei caratteri comuni alle due sanzioni, però, non deve tradursi, poi, nel sostanziale appiattimento delle due conseguenze, né tantomeno farne presumere una completa fungibilità: distinguendole⁷⁶⁴, infatti, gli ordinamenti hanno attribuito ad entrambe non solo un diverso grado di afflittività, ma anche un difforme procedimento di applicazione ed una diversa connotazione dell'elemento soggettivo in capo all'autore dell'illecito cui sono ricollegate⁷⁶⁵. Simili differenze, d'altronde, servono anche a giustificare la contemporanea presenza, spingendo gran parte degli ordinamenti vigenti ad utilizzarle congiuntamente per fare fronte al disavanzo delle proprie finanze statali⁷⁶⁶. L'ordinamento italiano, ad esempio, ha optato per la coesistenza di sanzioni penali ed amministrative già nel periodo immediatamente successivo all'unificazione del Regno, quando, convinto della loro efficacia deterrente, il Governo decise di adoperarle congiuntamente per salvaguardare l'integrità dei tributi doganali⁷⁶⁷ e delle imposte dirette⁷⁶⁸.

Se la coesistenza delle due sanzioni, dunque, è questione oramai antica ed incontrovertibile, risulta al contrario nuova ed assai discussa la problematica del loro esatto coordinamento⁷⁶⁹.

⁷⁶³ Negare una simile affermazione equivarrebbe, del resto, a dare per presupposta la natura sanzionatoria del sistema impositivo, premessa – questa – che appare non convincente in un ordinamento basato sulla generalizzazione dell'obbligo contributivo.

⁷⁶⁴ Per una trattazione più completa sulla distinzione tra illecito penale ed amministrativo, v. M. DONINI, *Teoria del reato. Una introduzione*, Padova, 1996, 50 ss.

⁷⁶⁵ F. BRICOLA, voce *Teoria generale del reato*, in *Nov.mo dig. it., vol. XIX*, Torino, 1974, 51 ss., secondo cui, l'illecito penale, a differenza di tutti gli altri, risulterebbe inevitabilmente un "illecito personale", andando lo stesso ad esprimere un giudizio altresì riguardante la personalità del soggetto attivo del reato.

⁷⁶⁶ E. MUSCO, *Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 179.

⁷⁶⁷ Il "Regolamento doganale" del 21 ottobre 1861, cui fece seguito il d.lgs. 28 giugno 1866, n. 3020 (intitolato "del reato di contrabbando e delle pene cui saranno puniti coloro che lo commettono") costituisce il primo tentativo di riunire le varie disposizioni sanzionatorie vigenti nei singoli ordinamenti preunitari.

⁷⁶⁸ La legge 23 giugno 1873, n. 1444 introdusse, per prima, pene per l'omessa o infedele dichiarazione dei redditi. Rimasta sostanzialmente inapplicata, essa venne seguita, soltanto molti anni più tardi, dalla legge 9 dicembre 1928, n. 2834 (intitolata "Penalità in materia di imposte dirette"). La nascita di un vero e proprio diritto penale tributario rimane, comunque, da individuare nella legge 7 gennaio 1929, n. 4, responsabile dell'introduzione di alcuni principi (quelli della pregiudiziale tributaria e dell'ultrattività) destinati a durare nel tempo.

⁷⁶⁹ M. DELMAS-MARTY, *I problemi giuridici e pratici posti dalla distinzione tra diritto penale e diritto amministrativo penale*, in *Riv. dir. proc. pen.*, 1987, 732.

E' divenuta, in effetti, assai forte la tentazione di fare della sanzione penale uno strumento privilegiato della politica fiscale (se non addirittura lo strumento per eccellenza), trasformandola in un'arma a disposizione di un "superdiritto amministrativo⁷⁷⁰", che se ne dovrebbe valere per agevolare la riscossione dei tributi. Aderire ad una simile prospettazione (soprascedendo, così, sui dubbi relativi alla sua reale e concreta efficacia), però, non può significare affrancare del tutto il legislatore dai limiti della sanzione penale⁷⁷¹: ampliare l'utilizzo dello strumento criminale, infatti, non deve comunque portare a disconoscerne i caratteri essenziali, poiché si rischierebbe, altrimenti, non solo di comprometterne la reale efficacia⁷⁷², ma anche di andare ad erodere quei valori primari⁷⁷³ che, in un ordinamento autenticamente liberal-democratico, devono essere, invece, ritenuti preminenti rispetto alla mera esigenza di prevenzione degli illeciti⁷⁷⁴.

La sanzione penale, del resto, è uno strumento fondamentale per contrastare l'offesa dei beni giuridici ritenuti primari, ma risulta al contempo inadatta (per eccesso) a fronteggiare le condotte dotate di una minore offensività (o peggio ancora per rafforzare la moralità dei consociati⁷⁷⁵): è bene, pertanto, che il suo utilizzo avvenga soltanto ove risulti impossibile fare ricorso ad altri strumenti di controllo sociale⁷⁷⁶ e nel rispetto, comunque, delle garanzie stabilite dall'ordinamento medesimo.

Per quanto riguarda quello italiano, la scelta tra l'implementazione di un rimedio di natura penale ed uno di natura differente, deve essere attuata, dal legislatore, nel pieno rispetto dei principi sanciti dalla Costituzione e, più in particolare: dei principi di legalità e tassatività (artt. 25, commi 2 e 3; e 13 Cost.), del principio di personalità della responsabilità penale (art. 27, comma 1, Cost.), del principio di materialità della condotta (artt. 21 e 25, comma 2, Cost.), del

⁷⁷⁰ D. TERRACINA, *Riflessi penali dell'evasione fiscale*, Roma, 2013, 17.

⁷⁷¹ H. L. PACKER, *I limiti della sanzione penale*, Milano, 1978, *passim*.

⁷⁷² S. MOCCIA, *La perenne emergenza, tendenze autoritarie nel sistema penale*, Napoli, 1997, 52; il quale introduce un suggestivo riferimento alla c.d. "sindrome del dinosauro, che a forza di crescere a dismisura raggiunge delle dimensioni tali da non essere più in grado di muoversi e, di conseguenza, muore".

⁷⁷³ P. CALAMANDREI, *L'avvenire dei diritti di libertà*, in AA. VV., *Diritti di libertà*, a cura di F. RUFFINI Firenze, 1946, XLV; il quale efficacemente rileva che "Anche la libertà è come l'equilibrio atomico: basta che sia infranta in una persona [...] perchè da questa frattura infinitesima si sprigiona e si diffonda una forza distruttiva capace di sovvertire il mondo."

⁷⁷⁴ G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 23.

⁷⁷⁵ H. L. PACKER, *I limiti della sanzione penale*, cit., 381.

⁷⁷⁶ S. MOCCIA, *La perenne emergenza, tendenze autoritarie nel sistema penale*, cit., 52; secondo il quale "la profonda rimeditazione sull'ambito applicativo e sul funzionamento del diritto penale deve implicare la selezione di pochi, significativi beni e qualificate modalità di aggressione, per le quali appare indispensabile la tutela penale: tutto il resto va affidato ad altre istanze di controllo".

principio di offensività della condotta medesima (artt. 13; 25, comma 2; e 27, comma 3, Cost.), e salvaguardando, comunque, il valore della dignità umana (artt. 2; 3, comma 1; 27, commi 1 e 3; 32, comma 2; e 41, comma 1, Cost.) L'insieme di tutte simili istanze può essere compendiato, altresì, nel più generale criterio di *extrema ratio* e cioè nell'esigenza che gli oggetti della tutela penale vengano limitati ai soli beni ritenuti fondamentali, di rilievo costituzionale e dotati di un'importanza non inferiore a quello su cui si va ad incidere mediante la conseguenza sanzionatoria (e cioè il bene della libertà personale). La dispendiosità del ricorso alla sanzione penale, del resto, impone necessariamente che la stessa sia utilizzata soltanto nei casi in cui le modalità d'offesa ai beni fondamentali risultino particolarmente dannose, dovendosi in tutti gli altri casi preferire (nei casi cioè di condotte meno nocive o di aggressioni a beni dotati di rilevanza minore) il ricorso ad un sistema di controlli basato sulla mera sanzione amministrativa (o, in alternativa, su conseguenze di natura civilistica e/o politico-sociale)⁷⁷⁷.

Il rispetto delle garanzie summenzionate, peraltro, non si rivela soltanto utile a garantire la legittimità dell'intervento legislativo, ma risulterebbe altresì funzionale ad un corretto adempimento della funzione cui la sanzione penale parrebbe geneticamente preordinata (indicata dall'art. 27, comma 3, della Costituzione), impedendo, in concreto, che “la neutralizzazione, l'annientamento, la guerra contro fenomeni e persone [...] attraggano in modo pressoché esclusivo la risposta punitiva dello Stato, vanificando il diritto della colpevolezza, della proporzione retributiva, della rieducazione, del reinserimento sociale, etc”⁷⁷⁸.

Se tali sono i limiti e le finalità della sanzione penale, tuttavia, non può essere al contempo taciuto come, nella gran parte degli ordinamenti giuridici e, dunque, anche in quello italiano, rimanga pur sempre viva la tentazione di fare ricorso ad una forma, per così dire, “semplificata” della sanzione stessa⁷⁷⁹, che non risulti cioè conforme a tutti i crismi precedentemente elencati e che si trova, pertanto, a costituire una sorta di riflesso malforme del diritto penale “ordinario”.

⁷⁷⁷ C. PEPE, *Illecito e sanzione amministrativa (tra valori costituzionali e discrezionalità legislativa)*, Padova, 1990, 13. Sul punto, v., altresì, C. E. PALIERO, *Il “Diritto penale amministrativo”: Profili comparatistici*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 1980, 1254 ss.; e S. MOCCIA, *Politica criminale e riforma del sistema penale*, Napoli, 1984, *passim*.

⁷⁷⁸ AA. VV., *Diritto penale del nemico. Un dibattito internazionale*, a cura di M. DONINI - M. PAPA, Milano, 2007, X.

⁷⁷⁹ M. DONINI, *Il diritto penale di fronte al nemico*, in *Scritti per Federico Stella*, Napoli, 2007, 80 ss.

Una simile tipologia di sanzione, nello specifico, trova manifestazione in tutti quei casi in cui occorra fronteggiare fenomeni dall'elevato potenziale nocivo (come nel caso della lotta alla criminalità organizzata) o in cui bisogni, comunque, contrastare, in maniera particolarmente solerte (come avviene, ad esempio, nel caso dello stato di guerra), determinati comportamenti. Tale fenomeno viene, così, classificato dalla dottrina come c.d. diritto penale del nemico⁷⁸⁰, intendendo, con simile definizione, fare riferimento ad una categoria contrapposta al diritto penale ordinario o c.d. del cittadino e con la quale s'intende individuare "un diritto penale non tanto del «fatto colpevole» quanto «dell'autore pericoloso», o, comunque, orientato all'autore pericoloso; non della colpevolezza, ma della pericolosità; non della retribuzione proporzionale, ma della neutralizzazione; presentando, lo stesso, come denominatore comune un trattamento discriminatorio, legislativo o prasseologico, rispetto al diritto penale normale, nel senso di un'attuazione delle garanzie, sostanziali e processuali, in ragione del tipo pericoloso d'autore"⁷⁸¹.

Come è facile intuire, una simile categoria non risulta agevolmente circoscrivibile (rivelandosi, anzi, particolarmente insidiosa e subdola nelle sue manifestazioni meno nette), apparendo, comunque, da posizionare all'interno del medesimo ambito del diritto penale ordinario, del quale costituisce un poco riconoscibile contraltare⁷⁸², che s'insinua nelle maglie della legislazione complementare (*extra codicem*).

⁷⁸⁰ v., tra i tanti, G. JAKOBS, *Diritto penale del nemico*, in AA. VV., *Diritto penale del nemico. Un dibattito internazionale*, cit., 5 e ss.; M. DONINI, *Il diritto penale di fronte al "nemico"*, in *Cass. pen.*, 2006, 735 ss.; L. FERRAJOLI, *Il 'diritto penale del nemico' e la dissoluzione del diritto penale*, in *Quest. giust.*, 2006, 797 ss.; AA. VV., *Delitto politico e diritto penale del nemico. Nuovo revisionismo penale*, a cura di A. GAMBERINI - R. ORLANDI, Bologna, 2007, *passim.*, A. CAPUTO, *Verso un diritto penale del nemico?*, in *Quest. giust.*, 2006, 623; F. PALAZZO, *Contrasto al terrorismo, diritto penale del nemico e principi fondamentali*, in *Quest. giust.*, 2006, 666 ss.; D. PULITANÒ, *Lo sfaldamento del sistema penale e l'ottica amico-nemico*, in *Quest. giust.*, 2006, 740 ss.; L. PEPINO, *La giustizia, I giudici e il «paradigma del nemico»*, in *Quest. giust.*, 2006, 844 ss.; F. RESTA, *Lessico e codici del «diritto penale del nemico»*, in *Giust. mer.*, 2006, 3432 ss.; F. VIGANÒ, *Diritto penale del nemico e diritti fondamentali*, in AA. VV., *Legalità penale e crisi del diritto, oggi. Un percorso interdisciplinare*, a cura di A. BERNARDI - B. PASTORE - A. PUGIOTTO, Milano, 2008; A. PAGLIARO, *Diritto penale del nemico: una costruzione illogica e pericolosa*, in *Studi in onore di Mario Romano*, Napoli, 2011, I, 435 ss.

⁷⁸¹ F. MANTOVANI, *Il diritto penale del nemico, il diritto penale dell'amico, il nemico del diritto penale e l'amico del diritto penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 471.

⁷⁸² G. JAKOBS, *Diritto penale del nemico*, cit., 6; secondo il quale, quando "si fa riferimento ai concetti di «diritto penale del cittadino» e «diritto penale del nemico», si intende identificare due paradigmi ideali che difficilmente si concretizzano in modo puro nella realtà: anche il giudizio relativo ad un reato di frequente realizzazione, tale da ingenerare poco più che fastidio - e riconducibile, dunque, al «diritto penale del cittadino» - sarà, sia pur in minima parte, influenzato da esigenze socialdifensive in riferimento a rischi futuri - secondo il paradigma del Diritto penale del nemico - e finanche il terrorista che maggiormente si sia emarginato dalla società civile è trattato almeno formalmente quale persona".

Secondo gli insegnamenti della dottrina⁷⁸³, essa risulterebbe, in particolare, contraddistinta da: a) aspetti di carattere sostanziale, identificati nella predisposizione di fattispecie a tutela anticipata, secondo il modello dei delitti di attentato, di pericolo (con l'eventuale incriminazione di condotte inidonee a generare situazioni di reale offesa ai beni giuridici tutelati), o a dolo specifico di offesa (in cui il disvalore finisce per esaurirsi nella mera finalità propostasi dall'agente); b) aspetti di natura sanzionatoria, che si concretizzano nel frequente ricorso a pene esemplari o, comunque, tese a neutralizzare il soggetto contro cui sono rivolte, piuttosto che a favorire istanze di carattere dialogico-rieducativo; e c) aspetti di carattere procedimentale, volti ad introdurre distorsioni derogatorie alla disciplina delle garanzie probatorie, dei tempi processuali, delle misure preventive e della fase di espiatione della pena. Il diritto penale del nemico, in definitiva, rappresenterebbe una sorta di sottosistema interno al diritto penale ordinario, dalle cui regole e dai cui principi riesce per alcuni versi ad emanciparsi⁷⁸⁴, sospendendone le categorie e le garanzie fondamentali, per realizzare una vera e propria neutralizzazione dei fenomeni ritenuti emergenziali o, comunque, valutati come particolarmente dannosi da un determinato ordinamento giuridico.

Per quanto riguarda l'ordinamento italiano, gli esempi di simile categoria parrebbero rinvenibili, con riferimento alla parte generale, nella novella legislativa sulla legittima difesa ed in quella sulla riforma della recidiva, mentre, avuto riguardo alla parte speciale, nella disciplina sul traffico di stupefacenti e nelle norme di diritto penale tributario.

Proprio con riferimento a quest'ultimo settore, parte della dottrina⁷⁸⁵ ha avuto modo di rilevare come gran parte dei tratti distintivi del diritto penale del nemico risulterebbero effettivamente riconoscibili anche nelle caratteristiche dei reati tributari: si tratterebbe, invero, di delitti collocati all'infuori del codice penale (e, segnatamente, nel d.lgs. 74/2000); che risulterebbero costruiti, in alcune delle ipotesi più rilevanti (artt. 2 ed 8 d.lgs. 74/2000), secondo il modello dei reati di pericolo; che presenterebbero conseguenze sanzionatorie sostanzialmente esemplari (equiparando condotte dotate di un rilevante ed effettivo disvalore ad altre che ne risultano, invece, sprovviste); e che, dal punto di vista processuale, si troverebbero a derogare frequentemente le garanzie costituzionali in materia di prova

⁷⁸³ F. MANTOVANI, *Il diritto penale del nemico, il diritto penale dell'amico, il nemico del diritto penale e l'amico del diritto penale*, cit., 470 ss.

⁷⁸⁴ F. VIGANÒ, *Diritto penale del nemico e diritti fondamentali*, cit., 111 ss.

⁷⁸⁵ v. G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?*, cit., 24; e D. TERRACINA, *Riflessi penali dell'evasione fiscale*, cit., 40.

(introducendo surrettiziamente, nel diritto processuale penale, presunzioni tipiche del diritto tributario).

Ora è chiaro che, a prima vista, una simile conclusione potrebbe forse apparire eccessivamente massimalista. Ad uno sguardo più attento, però, la stessa rivela tutta la propria plausibilità: risulta del resto evidente come, nel corso degli ultimi anni, i frequenti proclami di esponenti politici⁷⁸⁶ ed autorità religiose⁷⁸⁷, amplificati dall'incessante cassa di risonanza mediatica, abbiano completamente modificato la percezione pubblica dei fenomeni riconducibili al risparmio d'imposta⁷⁸⁸, facendo della lotta all'evasione fiscale una sorta di "guerra santa", necessaria da combattere per far quadrare i conti pubblici e per garantire la sussistenza dell'attuale sistema socio-economico.

In un contesto siffatto, in cui la neutralizzazione del nemico-evasore è divenuto uno degli obiettivi primari della legislazione, è risultato di conseguenza normale guardare alle possibilità offerte dal ricorso a forme semplificate di sanzione penale. Quella che, fino a quel punto, era quindi rimasta soltanto una remota possibilità, si è andata, così, radicando in numerose fattispecie penali, che hanno trasformato la materia penal-tributaria, da strumento idoneo ad arginare le forme più insidiose di evasione fiscale (condotte infedeli e fraudolente), a sede in cui far germogliare delle vere e proprie "norme spettacolo"⁷⁸⁹, latrici di un'idea di criminalizzazione indiscriminata e pronte ad aggredire qualsiasi tipologia di inadempimento degli obblighi tributari⁷⁹⁰.

⁷⁸⁶ v., tra gli altri, le dichiarazioni dell'allora Ministro delle Finanze, TOMMASO PADOA SCHIOPPA, che non aveva esitato a dichiarare che "sono gli evasori ad aver messo le mani nelle tasche dello Stato, di altri cittadini onesti. Violando, così, non solo il settimo comandamento, ma anche un principio base della convivenza civile"; dell'esponente del centrodestra PIERFERDINANDO CASINI, secondo il quale "non si combatte l'evasione agitando manette e cappi, ma guai ad un centrodestra che sollevasse le bandiere dell'evasore fiscale, che è un ladro"; dell'ex sottosegretario alla Presidenza del Consiglio, ANTONIO CATRICALÀ, che, con riferimento alla crisi economica tuttora in atto, aveva sostenuto che "chi evade, in un momento come questo, tradisce la Patria"; e persino del precedente Presidente del Consiglio, MARIO MONTI, a detta del quale chi evade "offre ai propri figli un pane avvelenato", essendo "l'Italia in uno stato di difficoltà soprattutto a causa di questo fenomeno e che si trova da questo punto di vista in uno stato di guerra".

⁷⁸⁷ v. le parole del cardinale ANGELO BAGNASCO, secondo il quale "evadere le tasse è peccato", ribadite, poi, a gran voce anche dal Sommo Pontefice FRANCESCO, il quale si è a più riprese schierato contro "l'evasione fiscale egoista", ricordando come, ai benefattori della Chiesa che rubano allo Stato "va messa una macina da mulino al collo e gettati in mare".

⁷⁸⁸ Per una panoramica sulle reazioni dei contribuenti all'insorgenza dell'obbligazione tributaria, v., *supra*, Cap. II, par. 2.2, 77 ss.

⁷⁸⁹ E. MUSCO, *L'illusione penalistica*, Milano, 2004, 19 ss.

⁷⁹⁰ E' il caso, soprattutto, degli interventi legislativi del 2004, 2006 e 2007, volti ad introdurre e poi emendare, nel corpo del d.lgs. 74/2000, i reati di cui agli artt. 10 *bis*, *ter* e *quater*, con i quali s'è realizzata, nei fatti, la criminalizzazione di comportamenti consistenti in meri inadempimenti delle obbligazioni tributarie. Sul punto, v. E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 33 ss.

Un processo evolutivo del genere, però, non ha tenuto in debita considerazione quella che, in fin dei conti, risultava pur sempre una delle caratteristiche più importanti della materia tributaria, e cioè quella della sua fisiologica instabilità. La relativa modernità della disciplina, del resto, unita all'estemporaneità degli interventi legislativi che l'hanno interessata, ha da sempre contribuito a fare in modo che, al suo interno, non avvenisse quella sedimentazione di categorie esplicative che sarebbe stata, invece, necessaria a dotarla di un adeguato substrato teorico, privando di contenuti inequivocabili e durevoli gli elementi strutturali delle fattispecie impositive⁷⁹¹ (basti pensare alle nozioni stesse di elusione ed evasione fiscale)⁷⁹².

E' evidente, dunque, che innestare in un simile contesto forme eterodosse di sanzione penale, abbia inevitabilmente prodotto un'amplificazione di quegli stessi problemi di cui si trovava già a soffrire il diritto penale codicistico, determinando la nascita di fattispecie incriminatrici malferme, nelle quali l'esigenza di certezza del diritto è stata sovente sacrificata in nome di più pressanti esigenze economiche, senza che la considerazione dei limiti fisiologici della materia consigliasse di intervenire in maniera più cauta. Una maggiore prudenza nell'intervento legislativo, d'altronde, avrebbe senz'altro consentito di realizzare come la corretta definizione dei reati fiscali si trovi necessariamente a dipendere dal contenuto delle singole disposizioni tributarie: se queste, come appena rilevato, si presentano a loro volta instabili, poiché conseguenza "di contingenti esigenze economiche e di mutevoli indirizzi politici"⁷⁹³, risulta del tutto impossibile, per dottrina e giurisprudenza, dare vita ad orientamenti interpretativi sufficientemente consolidati nel tempo. Assommando a tali difficoltà quelle che il metodo giuridico già di per sé incontra, nel momento in cui si trova a dover analizzare fenomeni di natura prettamente economica, si comprende allora perché le disposizioni penal-tributaristiche siano risultate, nella loro dimensione "vivente", assai più simili alle immagini di un caleidoscopio (pronte, cioè, a mutare ad ogni singola scossa) che non alle stabili isole in un mare di libertà cui la dottrina⁷⁹⁴ faceva riferimento per definire l'archetipo di norma penale.

⁷⁹¹ v. R. LUPI, *Diritto tributario. Oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, Milano, 2009, 13 ss.; G. TREMONTI – G. VITALETTI, *La fiera delle tasse. Stati nazionali e mercato globale nell'età del consumismo*, Bologna, 1991, 36 ss.

⁷⁹² v., ancora, *supra*, Cap. II, par. 2.2, 79 ss.

⁷⁹³ S. VINCIGUERRA, voce *Reato tributario*, in *Noviss. dig. it.*, XIV, Torino, 1967, 1006 ss.

⁷⁹⁴ F. PALAZZO, *Legalità penale. Considerazioni su trasformazione e complessità di un principio fondamentale*, in *Quad. fior.*, 2007, 1307

2. La sanzionabilità delle condotte elusive

Le difficoltà che dottrina e giurisprudenza fronteggiano in ambito tributario risultano, però, massimamente avvertite nel momento in cui entrambe si trovano a dover fare i conti con il problema dell'elusione fiscale: tale fenomeno, infatti, finisce per rendere particolarmente gravosa la conciliazione dei principi chiave dell'ordinamento con le esigenze più pratiche, di carattere finanziario. Rilevato, tuttavia, che lo stesso, almeno secondo l'attuale *trend*, risulta altamente indesiderabile, da un punto di vista sociale, si pone conseguentemente il problema di valutare se e quali conseguenze sanzionatorie debbano essere ricollegate ad una sua eventuale verifica.

Imprescindibile punto di partenza, per procedere in una simile analisi, appare la considerazione di come le questioni inerenti al fenomeno elusivo finiscano per dividere, in maniera abbastanza aspra, gli interpreti che si trovano ad analizzarle: tra di essi, difatti, sussiste un notevole disaccordo, non solo sulla corretta definizione concettuale dello stesso, ma anche sulla sua esatta collocazione dogmatica (non c'è, infatti, uniformità di vedute circa la sua qualificazione come illecito fiscale o meno) e, conseguentemente, sulla tipologia di reazione che bisognerebbe approntare per prevenirlo.

Non appare, del resto, un caso se, fino all'emanazione del d.lgs. 128/2015, il legislatore non abbia mai esplicitamente provveduto a ricollegare una conseguenza sanzionatoria al verificarsi di un simile fenomeno, limitandosi, invece, a prevedere come, al ricorrere di determinati presupposti, fosse possibile, per l'amministrazione fiscale, disconoscere i vantaggi tributari indebiti, conseguiti dal contribuente. A differenza del caso dell'evasione fiscale, dunque, nel caso delle condotte elusive, gli interpreti si sono trovati, per lungo tempo, ad essere completamente privi di validi appigli dai quali poter desumere, con ragionevole margine di certezza, l'illiceità o meno delle condotte in questione. E se, da ultimo, l'entrata in vigore del già menzionato d.lgs. 128/2015 parrebbe avere definitivamente risolto simili problemi interpretativi, rimane comunque vero che, nel periodo di inerzia legislativa, siano effettivamente emerse discutibili soluzioni pratiche, che devono, a questo punto, fungere da monito duraturo per il legislatore e per tutti coloro i quali ritengono che siano oramai maturati i tempi per addivenirsi ad un ripensamento definitivo della rigida tripartizione tra i Poteri dello Stato.

Ciò in quanto, come già rilevato nel corso della trattazione (e come verrà ulteriormente approfondito nel prosieguo), nelle more dell'intervento legislativo, è accaduto che una parte

della giurisprudenza, preoccupata dall'esigenza di fare fronte al disavanzo delle finanze statali e sollecitata dai mutamenti nel frattempo intervenuti all'interno del contesto comunitario, valutasse la percorribilità di soluzioni alternative a quella legislativa, mutuando, da altri settori dell'ordinamento, esperienze e strumenti idonei al contrasto delle pratiche elusive più dannose. Un simile modo di agire, tuttavia, oltre ad aver prodotto l'emersione di uno strumento antielusivo di creazione giurisprudenziale (la clausola antiabusiva fondata sull'art. 53 della Costituzione)⁷⁹⁵, ha fatto in modo che venissero a verificarsi situazioni paradossali, connotate da caratteristiche assai poco compatibili con i principi che dovrebbero invece regolare l'utilizzo degli strumenti sanzionatori.

Risulta di conseguenza utile, in questa sede, approfondire le tappe in cui si è articolato il procedimento che ha condotto ad un simile risultato, provvedendo a differenziare le stesse, non solo rispetto alle diverse conseguenze sanzionatorie che sono state proposte dai vari interpreti, ma, soprattutto, disponendole secondo una prospettiva diacronica, che consenta, così, di fare emergere, con sufficiente chiarezza, gli strappi⁷⁹⁶ nei quali si è articolato il passaggio da un paradigma interpretativo ad un altro.

3. La rilevanza penale delle condotte elusive

La maggiore afflittività della sanzione criminale, unita alla più ampia teorizzazione dogmatica che, nei tempi moderni, ne ha accompagnato e sostenuto l'utilizzo, suggerisce di principiare la svolgimento analisi proprio dalla valutazione delle possibili conseguenze penali. E' nel settore penale, del resto, che l'operazione portata avanti dalla giurisprudenza ha fatto registrare il maggior turbamento dei principi ordinamentali, così com'è nel settore penale che il legislatore ha, da ultimo, avvertito il bisogno di porre un'asserzione definitivamente chiarificatrice circa le conseguenze sanzionatorie delle condotte elusive.

Per meglio comprendere, però, i motivi che hanno trasformato il dibattito sulla rilevanza penale delle condotte elusive nella sollecitazione di un vero e proprio nervo scoperto dell'ordinamento, parrebbe, a questo punto, opportuno andare ad anteporre alcune considerazioni circa lo stato in cui versano, attualmente, il principio di legalità ed i suoi

⁷⁹⁵ v., *supra*, Cap. II, par. 6.4, 180 ss.

⁷⁹⁶ T. S. KUHN, *La struttura delle rivoluzioni scientifiche*, Torino, 1999, *passim*.

corollari più stretti (vale a dire, i principi di tassatività, precisione e determinatezza delle fattispecie penali)⁷⁹⁷ all'interno del contesto italiano.

3.1 Tra diritto giurisprudenziale e principio di legalità penale

Il principio di legalità, come noto, affonda le proprie radici nel periodo dell'Illuminismo giuridico, quando, pensatori di diversa provenienza e differenti inclinazioni (Beccaria, Verri, Montesquieu, Voltaire, Rosseau, Bentham, Feuerbach) rinvennero nella norma di legge, generale ed astratta, la miglior fonte possibile per generare regole rispettose dei nuovi valori di certezza del diritto ed uguaglianza dei cittadini, sui quali veniva a porsi la base del mutato ordine sociale.

Venendo, pertanto, ricollegato al principio della riserva di legge, il principio di legalità trovò, come sua prima ragione giustificatrice (avvertita soprattutto nel settore penale), l'esigenza di delimitare il più possibile i poteri dell'esecutivo, di modo da garantire al cittadino non solo il funzionamento obiettivo della giustizia, ma soprattutto la protezione più piena della propria libertà personale⁷⁹⁸.

Con l'avvento della democrazia, tuttavia, a questa prima esigenza di carattere garantistico-liberale se ne venne ad aggiungere una seconda, ricollegata alla necessità di concentrare la potestà normativa statale nell'organo dotato di maggiore rappresentatività. Il Parlamento venne, così, riconosciuto come organo a cui attribuire, in via tendenzialmente esclusiva, l'esercizio del potere legislativo, facendo conseguentemente, del principio di legalità, non più soltanto un baluardo dei diritti e delle libertà individuali, ma anche una garanzia della

⁷⁹⁷ G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Corso di diritto penale*, Milano, 2001, 119 ss.; ed E. LO MONTE, *L'illecito penale tributario tra tecniche di tutela ed esigenze di riforma*, Padova, 1995, 29.

⁷⁹⁸ “Riservata alla legge la potestà di stabilire i reati e le pene, l'individuo rimane garantito dal fatto che il legislatore forma preventivamente le norme penali, senza sapere a chi queste si applicheranno. Viene quindi esclusa ogni personalità ed ogni impulsività, almeno di regola. I soggetti rimangono così legislativamente avvertiti circa i limiti della loro libertà, e conseguentemente sono posti in grado di agire, da un lato, con sicurezza, dall'altro, con il senso della propria responsabilità. Ed in tal modo si consegue pure lo scopo di soddisfare il sentimento di giustizia e di eguaglianza, perché colui che ha incontrato una responsabilità sa che questa fu stabilita preventivamente, in modo eguale per tutti, senza che la sua persona potesse venire in alcuna considerazione”, V. MANZINI, *Trattato di diritto penale italiano*, Torino, 1981, 229.

Sulla ratio garantista del principio di legalità penale si v., altresì, A. PAGLIARO, voce *Legge penale: principi generali*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1973, 1040; F. BRICOLA, *Il II e III comma dell'art. 25*, in AA. VV., *Commentario della Costituzione*, a cura di G. BRANCA, Bologna, 1981, XXI, 233 ss.; L. CARLASSARE, voce *Legalità (principio di)*, in *Enc. giur.*, XVIII, Roma, 1990; F. PALAZZO, voce *Legge penale*, in *Dig. disc. pen.*, Torino, 1993, VII, 344 ss.; ID, *Introduzione ai principi di diritto penale*, Torino, 1999, 199; ID, *Legalità penale: considerazioni su trasformazione e complessità di un principio fondamentale*, cit., 1284; A. CADOPPI, *Il valore del precedente nel diritto penale. Uno studio sulla dimensione in action della legalità*, Torino, 1999, 50 ss.; e G. FIANDACA, *Legalità penale e democrazia*, in *Quad. fior.*, 2007, 1248 ss.; F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Padova, 2007, 41 ss.; nonché l'ampia bibliografia riportata da A. DI GIOVINE, *Introduzione allo studio della riserva di legge nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1969, 23 ss.

democraticità delle scelte incriminatrici⁷⁹⁹. Nel diritto penale “a sfondo democratico”⁸⁰⁰, in altre parole, il principio di legalità si trovò ad esser saldato non solo con l’esigenza di garantire libertà personale ed autonomia morale dell’individuo, ma anche con la necessità di tutelare il metodo che veniva percepito come migliore per l’implementazione delle scelte politiche: quello democratico. Garantismo e democraticità, in simile prospettiva, divennero “le due parole chiave che servono per comprendere le discussioni sul principio di legalità, esprimendo probabilmente i nodi concettuali essenziali del problema”⁸⁰¹.

E’ bene, tuttavia, rilevare come, la convergenza del principio di legalità con il principio della riserva di legge, abbia rappresentato, in concreto, una soltanto delle diverse manifestazioni in cui il primo ha trovato effettivamente sostanza nel corso della propria storia⁸⁰²: in altri ordinamenti, infatti (e soprattutto nei sistemi di *common law*⁸⁰³), la difesa delle libertà individuali è stata preminentemente rimessa soprattutto al c.d. formante giurisprudenziale⁸⁰⁴. Nel modello di ordinamento legocentrico, invece, dovendosi rispettare l’assunto del *nullum crimen sine lege parlamentaria*, si è reso evidentemente necessario fare in modo che, in sede di applicazione del diritto, venisse sin da radice esclusa la possibilità che l’interprete esercitasse un potere di tipo creativo, divenendo, di conseguenza, indispensabile che la giurisprudenza fosse relegata ad un ruolo meramente subalterno rispetto a quello dell’assemblea legislativa. Ma se una simile opzione risultava pienamente compatibile con il modello di assolutismo illuminato (e, in parte, anche con la liberaldemocrazia), la stessa si trovò, invece, ad entrare in crisi con l’affermarsi delle democrazie costituzionali, nelle quali si presentava l’esigenza di

⁷⁹⁹ “Il costituente ha conferito alla legge il monopolio della enunciazione della fattispecie penalmente sanzionata (e delle conseguenze sanzionatorie penali) perché le regole penali incidono sui beni fondamentali dei loro destinatari [...] La ragione della disciplina adottata sta nel consentire, ed è tipico del pensiero liberal-democratico, una riflessione particolarmente attenta sulle ragioni che portano a qualificare reato un certo fatto umano, nonché la possibilità alle minoranze di intervenire sugli indirizzi e sulle scelte di politica criminale della maggioranza: in un processo dialettico al quale si partecipa – si dovrebbe partecipare – per convincere ed essere convincenti”, v. M. GALLO, *Appunti di diritto penale. Vol. 1. La legge penale*, 1999, 48 ss.

⁸⁰⁰ G. BETTIOL, *Il problema penale*, Palermo, 1948, 49.

⁸⁰¹ S. PAJNO, *Considerazioni sul principio democratico e sul principio di legalità*, in *Dir. pubbl.*, 2005, 467 ss.

⁸⁰² v. R. SICURELLA, *Diritto penale e competenze dell’Unione Europea*, Milano, 2005, 434; F. PALAZZO, *Legalità e determinatezza delle legge penale: significato linguistico, interpretazione e conoscibilità della regola iuris*, in AA. VV., *Diritto penale e giurisprudenza costituzionale*, a cura di G. VASSALLI, Napoli, 2006; F. RAMACCI, *I modelli della giustizia penale, tra mito e storia. Una crisi di trasformazione?*, in AA. VV., *Diritto e libertà, Studi in memoria di M. Dall’Olio*, 2008, II, 1316; e M. ROMANO, *Complessità delle fonti e sistema penale. Leggi regionali, ordinamento comunitario, Corte costituzionale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 539 ss.;

⁸⁰³ v. A. CADOPPI, *Common law e principio di legalità*, in *Quad. fior.*, 2007, 1161 ss.; ID, *Civil law o Common law: contrapposizione sistemica o culturale?*, in AA. VV., *Il diritto penale nella prospettiva europea: quali politiche criminali per quale Europa*, a cura di S. CANESTRARI – L. FOFFANI, Milano, 2002, 10 ss.

⁸⁰⁴ v. A. PANEBIANCO, *Il potere, lo stato, la libertà*, Bologna, 2004, 119 ss.; e R. SACCO, *Introduzione al diritto comparato*, Torino, 1992, *passim*.

sottoporre le scelte di politica legislativa ad un controllo di costituzionalità da parte di un organo terzo.

L'inclusione della materia penalistica all'interno dell'orizzonte costituzionale, pertanto, introducendo la possibilità di un controllo di legittimità delle norme giuridiche da parte dei giudici, incoraggiò gli stessi a rimettere le vesti di creatori del diritto, proponendo interpretazioni basate su valori e principi che risultavano sovraordinati rispetto alla semplice legge ordinaria. Ciò venne a determinare, nei fatti, la nascita di un nuovo stile argomentativo (che diventerà, poi, il modello teorico del diritto penale costituzionalmente orientato⁸⁰⁵) e, conseguentemente, un primo ripensamento della dogmatica legalistica più assoluta⁸⁰⁶.

Se al trascendente approccio costituzionale sviluppato dalla giurisprudenza, però, può essere senza alcun dubbio addebitato il cedimento iniziale della graniticità del principio di legalità, non pare, comunque, soltanto ad esso imputabile il progressivo disfacimento al quale il principio medesimo si è trovato ad andare incontro. Da una parte, infatti, l'autoritarismo ben intenzionato della giurisprudenza⁸⁰⁷ ha effettivamente contribuito a dare vita all'attuale stato di crisi del principio, ma, dall'altro, esso rappresenta pur sempre uno soltanto dei vari fattori che hanno, invece, concorso a determinarne il parossismo più pieno.

Un'indagine condotta a livello di prassi, così, rivela come la c.d. crisi della legalità⁸⁰⁸ sia da attribuire, in realtà, ad una molteplicità di fattori, distinguibili tutti, secondo la dottrina più attenta⁸⁰⁹, in due differenti categorie: quella dei fattori "endogeni", relativi cioè a cause interne all'ordinamento statale e, per così dire, fisiologici; e quella dei fattori "esogeni", derivanti, invece, dalla moltitudine disordinata di fonti sovranazionali, che incidono in varia misura sull'ordinamento interno. Dal momento che entrambe le tipologie, sebbene in misura diversa, compromettono la capacità della legge di fungere da effettiva garanzia, tanto della libera autodeterminazione del singolo, quanto della democraticità delle scelte politiche, appare in

⁸⁰⁵ Orientamento che diventerà, poi, assolutamente dominante nella moderna dogmatica penale, a partire dal fondamentale scritto di F. BRICOLA, voce *Teoria generale del reato*, in *Nov.mo dig. it.*, cit., 1 ss. Sul tema, v., altresì, tra gli altri, G. FIANDACA-G. DI CHIARA, *Una introduzione al sistema penale. Una lettura costituzionalmente orientata*, Napoli, 2003, *passim*; F. PALAZZO, *Introduzione ai principi di diritto penale.*, cit.; e M. DONINI, *Ragioni e limiti della fondazione del diritto penale sulla Carta Costituzionale*, in M. DONINI, *Alla ricerca di un disegno*, Padova, 2003, 37 ss.;

⁸⁰⁶ G. FIANDACA, *Crisi della riserva di legge e disagio della democrazia rappresentativa nell'età del protagonismo giurisdizionale*, in *Criminalia*, 2011, 83.

⁸⁰⁷ D. PULITANÒ, *Crisi della legalità e confronto con la giurisprudenza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 53.

⁸⁰⁸ v. F. PALAZZO, *Legalità penale.*, cit., 1294; e C. CUPELLI, *La legalità delegata. Crisi e attualità della riserva di legge nel diritto penale*, Napoli, 2012, 27 ss.

⁸⁰⁹ v. C. GRANDI, *Riserva di legge e legalità penale europea*, Milano, 2010, 48 ss; e C. CUPELLI, *La legalità delegata*, cit., 28 ss.

questa sede utile andare a soffermarsi, pur solo in maniera concisa, sui loro profili di maggiore significatività.

3.2 I fattori di crisi del principio di legalità penale

Per quanto riguarda i *fattori endogeni*, il primo di essi deve essere senz'altro rinvenuto nel *declino della funzione rappresentativa del Parlamento*. Con riferimento a tale aspetto, le osservazioni da apportare sarebbero numerosissime ed eterogenee, ma paiono tutte sostanzialmente riconducibili ad un'unica irrefutabile circostanza: l'incapacità dell'assemblea legislativa di intervenire sulle esigenze di regolamentazione della società⁸¹⁰, anche per via di una persistente crisi del sistema di rappresentanza democratica⁸¹¹. La crisi del sistema politico⁸¹², infatti, pur avendo trovato manifestazione graduale, parrebbe soprattutto dovuta ad una svolta in senso maggioritario del sistema elettorale, che ha consegnato le redini dell'attività normativa all'esecutivo ed ha sbiadito il ruolo di garanzia delle opposizioni e dei singoli parlamentari⁸¹³. Ciò ha determinato, nei fatti, una vera e propria delegittimazione della classe politica, alla quale si sono andati via via assommando una sempre maggiore complessità delle questioni rimesse alle decisioni dell'assemblea parlamentare ed un conseguente aumento del peso della c.d. tecnocrazia⁸¹⁴. Tali fattori hanno poi congiuntamente contribuito a fare in modo che venisse acuito un già forte senso di sfiducia dei cittadini nei confronti dello strumento legislativo⁸¹⁵, facendo in modo che, al giorno d'oggi, le istituzioni politiche non appaiano più del tutto capaci di garantire la democraticità delle scelte legislative (spesso difformi, difatti, da quella che appare la volontà popolare), privando sostanzialmente il principio di legalità di una delle due fondamentali funzioni che sarebbe, invece, chiamato a svolgere⁸¹⁶.

⁸¹⁰ D. NOTARO, *Autorità indipendenti e norma penale. La crisi del principio di legalità nello stato policentrico*, Torino, 2010, 73.

⁸¹¹ R. BALDUZZI – F. SORRENTINO, voce *Riserva di legge*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989, 1222.

⁸¹² v. L. CARLASSARE, *Problemi attuali della rappresentanza e della responsabilità politica*, in AA. VV., *Percorsi e vicende attuali della rappresentanza e della responsabilità politica*, a cura di N. ZANON – F. BIONDI, Milano, 2001, 21 ss.; ed A. MANZELLA, *Il Parlamento d'emergenza*, in AA.VV., *La prassi degli organi costituzionali*, a cura di A. BARBERA – T. GIUPPONI, Bologna, 2008, 375 ss.

⁸¹³ v. F. PALAZZO, *Riserva di legge e diritto penale moderno*, in *Studium iuris*, 1996, 277; ed ID, *Introduzione ai principi*, cit., 232.

⁸¹⁴ G. FIANDACA, *Crisi della riserva di legge*, cit., 91.

⁸¹⁵ M. RONCO, *Il principio di legalità*, in AA. VV., *La legge penale. Fonti, tempo, spazio, persone*, a cura di M. RONCO, Bologna, 2010, 23.

⁸¹⁶ A. GARGANI, *Verso una democrazia giudiziaria? I poteri normativi del giudice tra principio di legalità e diritto europeo*, in *Criminalia*, 2011, 103.

Strettamente connesso al fattore appena considerato, vi è poi quello dell'*uso snaturato delle fonti governative*⁸¹⁷. Nonostante in ambito penalistico, infatti, la riserva di legge dovrebbe essere interpretata in maniera tendenzialmente⁸¹⁸ assoluta⁸¹⁹, la prassi legislativa (avvallata, peraltro, dalla pronunce della Corte Costituzionale)⁸²⁰ ha restituito un quadro in cui l'utilizzo di fonti di rango secondario⁸²¹ appare oramai un costume consolidato, oltre che notevolmente rilevante (tanto dal punto di vista quantitativo quanto da quello qualitativo). Ora, pur essendo indubbio che l'utilizzo di simili fonti consenta effettivamente di fare fronte all'elevata complessità scientifico-tecnologica di determinati settori, soddisfacendo, così, l'esigenza di determinatezza della fattispecie penale⁸²², appare allo stesso tempo innegabile come, l'eccessivo ricorso alle stesse, finisca poi per tradursi in una sostanziale relativizzazione della riserva di legge⁸²³. Se a ciò s'aggiunge l'osservazione di come, nonostante il parere contrario della dottrina⁸²⁴ (persino di quella parte⁸²⁵ che ne ammette, di fondo, la legittimità⁸²⁶), sia divenuto oramai consueto, anche in materia penale, l'utilizzo dei decreti governativi per procedere all'attuazione delle riforme legislative, se ne desume, di conseguenza, uno scenario istituzionale in cui c'è un totale sbilanciamento dei ruoli tra Parlamento e Governo, con evidenti ripercussioni anche sull'efficacia dei controlli che la riserva di legge dovrebbe poter affidare alle Camere.

⁸¹⁷ C. GRANDI, *Le qualità della norma penale correlate al procedimento formativo nazionale e a quello europeo*, in AA. VV., *L'evoluzione del diritto penale nei settori d'interesse europeo alla luce del Trattato di Lisbona*, a cura di C. GRASSO – L. PICOTTI – R. SICURELLA, Milano, 2011, 380 ss.

⁸¹⁸ Considerazione inizialmente suggerita da M. ROMANO, *La repressione della condotta antisindacale*, Milano, 1974, 171 ss.; e poi divenuta di largo dominio, benchè fortemente avversata da M. DONINI, *Il volto attuale dell'illecito penale. La democrazia penale tra differenziazione e sussidiarietà*, Milano, 2004, 83.

⁸¹⁹ v., tra i tanti, M. TRAPANI, voce *Legge penale. Limiti spaziali*, in *Enc. giur.*, XVIII, Roma, 1990, 4 ss.; F. PALAZZO, voce *Legge penale*, cit., 353 ss.; G. VASSALLI, voce *Nullum crimen, nulla poena sine lege*, in *Dig. disc. pen.*, Torino, 1994, VIII, 304.; e G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Corso di diritto penale*, cit., 99.

⁸²⁰ v., tra le altre, Corte Cost., 19 maggio 1964, n. 36; Corte Cost., 11 giugno 1990, n. 282; e Corte Cost., 27 aprile 1993, n. 199.

⁸²¹ v. V. MANES, *L'eterointegrazione della fattispecie penale mediante fonti subordinate. Tra riserva politica e specificazione tecnica*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2010, 87 ss.; ed E. CACACE, *Riserva di legge e fattispecie penale: relazione fra fonti primarie e secondarie*, in *Giur. cost.*, 2011, 4825 ss.

⁸²² R. BARTOLI, *Incrimazione e giustificazione: una diversa legalità*, in *Riv. it. dir. pen. proc.*, 2010, 31.

⁸²³ v. F. PALAZZO, *Introduzione ai principi di diritto penale*, cit., 233 ss.; ed ID, *Riserva di legge e diritto penale moderno*, cit., 277 ss.

⁸²⁴ v. G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2001, 54; G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Corso di diritto penale*, cit., 31 ss.; F. BRICOLA, voce *Teoria generale del reato*, cit., 39 ss.; V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale. Volume II. L'ordinamento costituzionale italiano*, Padova, 1993, 61 ss.; L. CARLASSARE, voce *Legge (riserva di)*, in *Dig. disc. pubbl.*, 1994, IX, 3; R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, MILANO, 1998, 443.

⁸²⁵ F. PALAZZO, voce *Legge penale*, cit., 346 ss.

⁸²⁶ v. F. MANTOVANI, *Diritto penale*, cit., 52 ss.; A. PAGLIARO, voce *Legge penale: principi generali*, cit., 1042; M. TRAPANI, voce *Legge penale*, cit., 5; G. VASSALLI, voce *Nullum crimen, nulla poena sine lege*, cit., 310.

I meccanismi di controllo interni all'assemblea parlamentare, peraltro, risultano ulteriormente compromessi, nella prassi, anche da quelle *distorsioni del procedimento di formazione delle leggi*⁸²⁷ che finiscono per ossidare l'ingranaggio democratico, persino nei casi in cui la norma penale venga effettivamente adottata mediante legge ordinaria. Si fa riferimento, in particolare, al frequente utilizzo, da parte del Governo, dei c.d. maxi emendamenti e dell'altrettanto consueto ricorso allo strumento della questione di fiducia⁸²⁸, mezzi, questi, che, velocizzano senz'altro l'approvazione del testo normativo (riducendo, peraltro, al minimo le possibilità d'insuccesso), ma che presentano il grave inconveniente di riuscire a sterilizzare la discussione parlamentare ed il confronto della maggioranza con le opposizioni. Le distorsioni procedurali di cui si discute, per giunta, non si limitano poi solamente alle lampanti ipotesi appena descritte, ma riguardano direttamente altresì la quotidianità dell'attività parlamentare⁸²⁹, a partire dalla formazione del calendario dei lavori e degli ordini del giorno, per finire con l'interpretazione dei regolamenti da parte dei Presidenti delle Camere (divenuti, anch'essi, oramai, espressione della maggioranza).

L'insieme degli aspetti sinora considerati, finisce, così, come ovvio, per riflettersi anche sull'*effettività del controllo delle leggi da parte dell'opinione pubblica*⁸³⁰, prerogativa, questa, che si trova, oggi, ad essere menomata tanto dalle disfunzioni inerenti l'*iter* legislativo⁸³¹, quanto dalla mancata attivazione dei meccanismi di responsabilità politica⁸³² (nella fase successiva della scelta dei parlamentari)⁸³³. L'allontanamento dei cittadini dal cuore della vita politica ha, dunque, indotto parte della dottrina a rilevare non solo l'esistenza di un grave *deficit* di

⁸²⁷ v. C. GRANDI, *Riserva di legge e legalità penale europea*, cit., 32 ss.; R. BARTOLI, *Incriminatione e giustificazione: una diversa legalità*, cit., 6.

⁸²⁸ v. M. OLIVETTI, *La questione di fiducia nel sistema parlamentare italiano*, Milano, 1996, 1 ss.; E. GRIGLIO, *I maxi-emendamenti del Governo in Parlamento*, in *Quad. cost.*, 2005, 809 ss.; N. LUPO, *Emendamenti, maxi-emendamenti e questione di fiducia, nelle legislature del maggioritario*, in AA.VV., *Le regole del diritto parlamentare nella dialettica tra maggioranza e opposizione*, a cura di E. GIANFRANCESCO – N. LUPO, Roma, 2007, 74; G. PICCIRILLI, *L'emendamento nel processo di decisione parlamentare*, Padova, 2009, 263 ss.

⁸²⁹ v. R. A. DAHL, *Sulla democrazia*, Bari, 2000, 41 ss.; A. MANZELLA, *Il Parlamento*, Bologna, 2003, 51; C. BERGONZINI, *I lavori in commissione referente tra regolamenti e prassi parlamentari*, in *Quad. cost.*, 2005, 787; EAD, *La piramide rovesciata: la gerarchia tra le fonti del diritto parlamentare*, in *Quad. cost.*, 2008, 741 ss.; e S. L. MOROSIANI, *Il ruolo dei Presidenti delle Camere*, in AA.VV., *La prassi degli organi costituzionali*, cit., 407 ss.

⁸³⁰ v. A. MELONCELLI, voce *Pubblicità (dir. pubbl.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1988, 1035; M.P. IADICCO, *La riserva di legge nelle dinamiche di trasformazione dell'ordinamento interno e comunitario*, Torino, 2007, 44 ss.; I. DIAMANTI, *Gramsci, Manzoni e mia suocera*, Bologna, 2012, 39 ss.

⁸³¹ F. PALAZZO, *Sistema delle fonti e legalità penale*, in *Cass. pen.*, 1995, 278.

⁸³² C. SUNSTEIN, *Republic.com. Cittadini informati o consumatori di informazioni?*, Bologna, 2003, *passim*.

⁸³³ C. F. GROSSO, *Verso un equivalente funzionale della riserva di legge?*, in *Criminalia*, 2011, 127.

democraticità⁸³⁴, ma persino a paventare il rischio di un definitivo tramonto dell'idea stessa di democrazia⁸³⁵.

Ora, pur senza aderire ad una prospettazione tanto nefasta, appare comunque evidente come l'esigenza di dare tutela ai diritti cui avrebbe dovuto sovrintendere il principio di legalità ha fatto in modo che il baricentro garantista dello stesso si spostasse dal momento di formazione della norma penale alla fase successiva del suo controllo⁸³⁶ da parte degli organi costituzionali a ciò deputati: il Presidente della Repubblica, la Corte Costituzionale e la magistratura ordinaria. E se da un lato può convenirsi che tale fenomeno abbia effettivamente prodotto poco più che una sorta di avvicendamento tra la funzione democratica e la funzione "più direttamente garantista"⁸³⁷ del principio della riserva di legge, dall'altro lato deve essere comunque rilevato come una simile successione non consentirebbe, oggi, di mantenere comunque indenne il principio stesso dai pregiudizi legati alla carenza di legittimazione democratica delle istituzioni chiamate a salvaguardarne l'anima più garantista.

Convertire il principio della riserva di legge "da garanzia politica di ispirazione democratica in garanzia costituzionale di salvaguardia estrema delle condizioni essenziali⁸³⁸", del resto, non può essere ritenuto un processo del tutto privo di rischi, soprattutto in considerazione del fatto che consentire ad organi privi di legittimazione democratica di porre in essere attività potenzialmente creatrici di nuove norme giuridiche, confliggerebbe irrimediabilmente con l'assetto istituzionale delineato dalla Carta Costituzionale e con l'idea illuminista di tripartizione dei poteri dello Stato, alla quale la stessa si è senza alcun dubbio ispirata. Sembrerebbero, per questo motivo, da censurare le condotte poste in essere dalla giurisprudenza - tanto dal giudice costituzionale quanto dalla giurisdizione ordinaria - nelle quali si è sostanziata un'ulteriore erosione delle già compromesse prerogative parlamentari. Quanto al Giudice delle leggi, si fa riferimento, in particolare, al classico tema delle sentenze manipolative⁸³⁹ (che, attraverso la modificazione materiale delle disposizioni di legge arrivano,

⁸³⁴ G. FIANDACA, *Legalità penale e democrazia*, in *Quad. fior.*, 2007, 1247.

⁸³⁵ P. GINSBORG, *La democrazia che non c'è*, Torino, 2006, *passim*.

⁸³⁶ F. PALAZZO, *Introduzione ai principi di diritto penale*, cit., 233.

⁸³⁷ G. FIANDACA, *Legalità penale e democrazia*, cit., 1275, secondo il quale "nell'attuale momento storico, il principio di riserva di legge in materia penale continua, tendenzialmente, ad assolvere una funzione garantistico-liberale di salvaguardia dei diritti di libertà e di autodeterminazione del singolo; esso non riesce, invece, a mantenere l'ulteriore promessa di garantire un'autentica legittimazione democratica delle scelte di politica penale".

⁸³⁸ F. PALAZZO, *Legalità penale: considerazioni su trasformazione e complessità di un principio fondamentale*, cit., 1292.

⁸³⁹ v. C. PEDRAZZI, *Inefficaci le sentenze manipolative in materia penale?*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1974, 446; G. MARZIALE, *Proprio inammissibili le sentenze additive in materia penale?*, in *Cass. pen. mass. ann.*, 1979, 48 ss.; A. PIZZORUSSO, *Sui limiti*

in sostanza, a produrre delle vere e proprie nuove norme giuridiche), ma, soprattutto, alla crescente pervasività del giudizio di ragionevolezza⁸⁴⁰, che consente al Giudice stesso una notevolissima ingerenza sia sulle scelte incriminatrici che sulla determinazione dei limiti edittali.

Con riferimento ai rapporti tra Parlamento e giudici ordinari, invece, deve essere principalmente messo in rilievo come il sempre maggiore attivismo giudiziario abbia condotto, non solo all'affermazione di un tendenziale primato del diritto penale giurisprudenziale⁸⁴¹, ma altresì all'assunzione di un ruolo sostanziale nella scelte di politica criminale, da parte della magistratura. Accade, difatti, sempre più di frequente, che l'interpretazione del diritto da parte della giurisprudenza si trasformi in una vera e propria attività di co-produzione⁸⁴² dello stesso e che i giudici si trovino ad elaborare frequentemente dei casi tipologici che finiscono per dare tassativizzazione ad istituti che, invece, si presentavano completamente astratti nell'originaria previsione legislativa⁸⁴³.

Alla luce di tutto ciò, sembrerebbe, pertanto, divenuto effettivamente centrale il discorso relativo alla funzione da attribuire, nell'attuale assetto istituzionale, alla giurisprudenza, soprattutto in considerazione del fatto che, la stessa, parrebbe oramai essersi arrogata, anche in materia penale, il ruolo di vera e propria fonte del diritto⁸⁴⁴. Ma se la concezione del potere giurisdizionale come potere "nullo ed invisibile", teorizzata da Montesquieu⁸⁴⁵ ed efficacemente riproposta da Feuerbach⁸⁴⁶, appare, dopo oltre due secoli, non reggere più il confronto con la prepotente realtà dei fatti, rimane comunque doveroso chiedersi se, in

della potestà normativa della Corte Costituzionale, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1982, 305 ss.; M. D'AMICO, *Sulla costituzionalità delle decisioni manipolative in materia penale*, in *Giur. it.*, 1990, 254 ss.; e M. ROMANO, *Corte Costituzionale e riserva di legge*, in AA. VV., *Diritto penale e giurisprudenza costituzionale*, a cura di G. VASSALLI, Napoli, 2008, 47 ss.;

⁸⁴⁰ v. G. INSOLERA, *Democrazia, ragione, prevaricazione*, Milano, 2003, 3 ss.; E. BELFIORE, *Giudice delle leggi e diritto penale*, Milano, 2005, 270 ss.; O. DI GIOVINE, *Il sindacato di ragionevolezza della Corte Costituzionale in un caso facile. A proposito della sentenza n. 394 del 2006 sui falsi elettorali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 100 ss.; V. MANES, *Attualità e prospettive del giudizio di ragionevolezza in materia penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 739 ss.; e D. PULITANÒ, *Ragionevolezza e diritto penale*, Napoli, 2012, 35 ss.

⁸⁴¹ G. FIANDACA, *Il diritto penale giurisprudenziale tra orientamenti e disorientamenti*, Napoli, 2008, 8.

⁸⁴² M. DONINI, *Europeismo giudiziario e scienza penale. Dalla dogmatica classica alla giurisprudenza-fonte*, Milano, 2011, 2 ss.

⁸⁴³ G. FIANDACA, *Diritto penale giurisprudenziale e ruolo della Cassazione*, in *Cass. pen.*, 2005, 1734 ss.

⁸⁴⁴ A favore di tale visione, v. FIANDACA, *Il diritto penale giurisprudenziale tra orientamenti e disorientamenti*, Napoli, 2008, 8; in senso opposto, invece, v. D. PULITANÒ, *Paradossi della legalità. Fra Strasburgo, Ermeneutica e riserva di legge*, in *Dir. pen. cont.*, 13 luglio 2015.

⁸⁴⁵ C. L. DE MONTESQUIEU, *Lo spirito delle leggi*, a cura di B. BOFFITO SERRA, Milano, 1989, 311.

⁸⁴⁶ Che, definendo i compiti del giudice, ebbe modo di affermare come "noi servitori della giustizia non abbiamo niente da combattere, niente da ottenere, niente da creare"; v. A. VON FEUERBACH, *Die hohe Würde des Richteramts*, in *Kleine Schriften vermischten Inhalts*, Nurnberg, 1833, 126.

quest'epoca di modernità liquida⁸⁴⁷, sia divenuto realmente necessario abbandonare la categoria storica della riserva di legge (da intendere come possibile declinazione del principio di legalità), ricercandone conseguentemente un'alternativa funzionale, o se la stessa conservi, invece, quel ruolo fondamentale di equilibrio e di garanzia che, pur se scalfito dalla degenerazione della prassi, deve essere ancora ribadito con forza.

In questo senso, risulta particolarmente utile analizzare le vicende di cui la giurisprudenza penale si è resa protagonista in materia di contrasto delle condotte elusive, dal momento che le stesse rivelano, non solo lo scadimento del contesto politico che ha determinato le scelte della magistratura, ma, soprattutto, i rischi a cui si va incontro nel momento in cui il potere legislativo decide di abdicare in favore di quello giudiziario, rendendo, di conseguenza, ben chiari i limiti a cui quest'ultimo dovrebbe, in ogni caso, rimanere subordinato⁸⁴⁸.

Prima di principiare una simile analisi, tuttavia, appare comunque il caso di soffermarsi brevemente anche sulla considerazione di quei *fattori esogeni* che concorrono alla crisi del principio di legalità, dal momento che gli stessi, seppure in misura diversa, hanno comunque contribuito a determinare il ripensamento del principio in questione da parte della giurisprudenza penale (ripensamento al quale, di recente, parrebbe essersi opposto il legislatore delegato, con l'emanazione del d.lgs. 128/2015).

Lo stato di crisi del principio della riserva di legge, del resto, risulta - come già detto - causato anche da fenomeni di origine non già nazionale, bensì esterna, che, combinandosi con i fattori endogeni, riescono, talvolta, a determinare un completo azzeramento o, comunque, una forte diminuzione della discrezionalità parlamentare nell'effettuazione delle scelte incriminatrici. Si fa riferimento, nello specifico, a quelle fonti di carattere sovranazionale che, imponendo all'assemblea legislativa dei veri e propri obblighi di penalizzazione, le sottraggono, di fatto, non solo il potere di iniziativa nel settore della politica criminale, ma anche la possibilità di scegliere quali contenuti trasfondere all'interno della tutela penale etero-impostale⁸⁴⁹. E' il caso, in altre parole, di quelle convenzioni internazionali⁸⁵⁰ e delle fonti

⁸⁴⁷ G. FIANDACA, *Legalità penale e democrazia*, cit., 1271.

⁸⁴⁸ v. E. DOLCINI, *Leggi penali "ad personam", riserva di legge e principio costituzionale di eguaglianza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2004, 54; e ID, *Il carattere generale e astratto della legge e la riserva di legge in materia penale: principi cardine dell'ordinamento o polverose reminiscenze del passato?*, in AA. VV., *Interpretazione e precedente giudiziale in diritto penale*, a cura di G. COCCO, Padova, 2005, 61 ss.

⁸⁴⁹ C. PAONESSA, *Gli obblighi di tutela penale. La discrezionalità legislativa nella cornice dei vincoli costituzionali e comunitari*, Pisa, 2009, 15 ss.

comunitarie o europee⁸⁵¹ (distinzione, questa, divenuta oramai priva di rilevanza, in seguito all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, che ha abolito la precedente struttura a pilastri) che riescono ad esplicare effetti espansivi all'interno del diritto penale nazionale.

In questo senso, a produrre le conseguenze più rilevanti sarebbero, senza dubbio, i *regolamenti* e le *direttive europee*. Con riferimento ai primi, l'attenzione deve essere rivolta soprattutto al principio di fedeltà comunitaria, che, sancito dall'art. 10 del Trattato CE, obbliga gli Stati membri a dotare la normativa europea di un'adeguata tutela sanzionatoria interna. Sulla base della medesima norma, peraltro, la Corte di Giustizia⁸⁵² ha successivamente proceduto ad approntare i principi di assimilazione (in base al quale le violazioni del diritto comunitario devono essere punite, negli Stati membri, con sanzioni analoghe a quelle già presenti nell'ordinamento interno per violazioni simili, in natura e gravità) e di efficacia-proporzionalità (che impone, invece, agli Stati membri di approntare sanzioni proporzionali ed effettive, rispetto allo scopo di disincentivare le condotte oggetto di penalizzazione): ciò significa che, all'atto di predisporre la normativa interna, il legislatore nazionale si trovi sostanzialmente obbligato a trasporre un'incriminazione che risulta quasi del tutto determinata dai regolamenti comunitari⁸⁵³ con vincoli molto stringenti, sia per quanto riguarda le conseguenze sanzionatorie del reato, sia per la tipizzazione stessa della fattispecie incriminatrice⁸⁵⁴. Ad un contesto così delineato, inoltre, bisogna aggiungere anche gli effetti causati dall'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, che, con l'art. 86 TFUE⁸⁵⁵, parrebbe aver

⁸⁵⁰ v. E. NICOSIA, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e diritto penale*, Torino, 2006, 255 ss.; F. VIGANÒ, *Diritto penale sostanziale e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 42 ss.; F. VIGANÒ, *Il diritto penale sostanziale italiano davanti ai giudici della CEDU*, in *Giur. mer.*, 2008 81 ss.

⁸⁵¹ v. S. MANACORDA, *L'efficacia espansiva del diritto comunitario sul diritto penale*, in *Foro it.*, 1995, 55 ss.; A. BERNARDI, *Codificazione penale e diritto comunitario. I – La modificazione del codice penale ad opera del diritto comunitario*, Ferrara, 1996; ID, *I tre volti del diritto penale comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1999, 333 ss.; ID, *L'armonizzazione delle sanzioni in Europa: linee ricostruttive*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 111 ss.; G. GRASSO, *Introduzione: Diritto penale e integrazione europea*, in AA. VV., *Lezioni di diritto penale europeo*, a cura di G. GRASSO – R. SICURELLA, 2007, 1 ss.

⁸⁵² v. Sentenza della Corte di Giustizia, 21 settembre 1989, causa C-68/88 (*“Commissione c. Grecia”*), in *Racc.*, 1989, 2965; e L. SALAZAR, *Diritto penale e diritto comunitario: la strana coppia*, in *Cass. pen.*, 1992, 1658 ss.; C. RIZZA, *La sanzione delle violazioni da parte dei singoli delle norme comunitarie dirette alla protezione degli interessi finanziari della Comunità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in AA. VV., *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione*, Milano, 2000, 93 ss.; e A. BERNARDI, *L'europeizzazione del diritto e della scienza penale*, in *Quad. fior.*, 2002, 488 ss.

⁸⁵³ A. BERNARDI, *Profili di incidenza del diritto comunitario sul diritto penale agroalimentare*, in *Annali dell'Università di Ferrara – Scienze giuridiche*, 1997, 148 ss.

⁸⁵⁴ v. A. BERNARDI, *L'europeizzazione del diritto e della scienza penale*, cit., 476 ss.; ID, *La difficile integrazione tra diritto comunitario e diritto penale: il caso della disciplina agroalimentare*, in *Cass. pen.*, 1996, 997 ss.

⁸⁵⁵ L'art. 86 TFUE attribuisce all'Unione Europea la competenza ad istituire, mediante regolamento, una Procura europea che dovrà individuare, perseguire e rinviare a giudizio gli autori di condotte lesive degli interessi finanziari dell'Unione, rimettendo al contenuto del regolamento stesso la definizione dei reati in questione.

attribuito al legislatore europeo una sorta di competenza penale diretta⁸⁵⁶, idonea ad escludere, nei settori riconducibili alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione, l'intervento dei parlamenti nazionali, comprimendone, così, ulteriormente l'ampiezza del potere legislativo.

Il Trattato di Lisbona, peraltro, è intervenuto anche sugli obblighi di incriminazione che vengono imposti ai legislatori nazionali mediante le direttive europee. Se già prima, in seguito alla c.d. "sentenza ambiente"⁸⁵⁷, la giurisprudenza comunitaria aveva esteso la possibilità di armonizzare le discipline penali nazionali anche a materie diverse da quella ambientale⁸⁵⁸ (purché una simile estensione si rivelasse indispensabile alla realizzazione di politiche finalizzate a scopi essenziali, trasversali e fondamentali della Comunità⁸⁵⁹), in seguito all'entrata in vigore del Trattato, una simile facoltà si trova ad essere ora fornita di una base normativa espressa⁸⁶⁰. Gli artt. 83.1 e 83.2 TFUE, infatti, limitatamente a nove sfere di criminalità transnazionale (il primo) ed ai settori già oggetto di misure di armonizzazione (il secondo), prevedono la creazione di una vera e propria competenza penale europea, che, seppure chiamata a operare indirettamente (mediante lo strumento, per l'appunto, delle direttive), riduce ulteriormente lo spazio di discrezionalità del Parlamento nazionale, già da anni avvezzo, comunque, ad adempiere i propri obblighi normativi mediante l'approvazione di una legge comunitaria annuale⁸⁶¹, con la quale il compito di trasporre le direttive

⁸⁵⁶ v. F. ROMOLI, *Il nuovo volto dell'Europa dopo il Trattato di Lisbona. Un'analisi penalistica "multilivello"*, in *Arch. pen.*, 2011, 155 ss.; L. PICOTI, *Il Corpus Juris 2000. Profili di diritto penale sostanziale e prospettive d'attuazione alla luce del progetto di costituzione per l'Europa*, in AA. VV., *Il Corpus Juris 2000. Nuova formulazione e prospettive di attuazione*, a cura di L. PICOTI, Padova, 2004, 62 ss.; C. HONORATI, *La comunitarizzazione della tutela penale e il principio di legalità nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. int. priv. proc.*, 2006, 94 ss.; C. SOTIS, *Il diritto senza codice*, Milano, 2007, 66 ss.; ID., *Le novità in tema di diritto penale europeo*, in AA. VV., *La nuova Europa dopo il Trattato di Lisbona*, a cura di M. D'AMICO - P. BILANCIA, Milano, Giuffrè, 2009, 54 ss.; e ID., *Il Trattato di Lisbona e le competenze penali dell'Unione europea in Cass. pen.*, 2010, 337; in senso contrario, invece, G. GRASSO, *La protezione dei diritti fondamentali nella Costituzione per l'Europa e il diritto penale*, in AA. VV., *Lezioni di diritto penale europeo*, a cura di G. GRASSO - R. SICURELLA, Milano, 2007, 118 ss.; e R. SICURELLA, *Diritto penale e competenze dell'Unione Europea*, cit., 294 ss.

⁸⁵⁷ Sentenza della Corte di Giustizia, 13 settembre 2005, causa C-176/03 ("Commissione c. Consiglio"), in *Racc.*, 2006, 7879 ss.

⁸⁵⁸ v. L. SIRACUSA, *Verso la comunitarizzazione della potestà normativa penale: un nuovo "tassello" della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 241 ss.; e G. ABBADESSA, *Dal "diritto penale comunitario" al diritto penale della nuova Unione Europea: problematiche dell'interregno*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2009, 470 ss.

⁸⁵⁹ Sentenza della Corte di Giustizia, 23 ottobre 2007, causa C-440/05 ("Commissione c. Consiglio"), in *Racc.*, 2008, 9097 ss.

⁸⁶⁰ A. BERNARDI, *La competenza penale accessoria dell'unione europea: problemi e prospettive*, in AA. VV., *Europa e diritto penale*, a cura di C. PALIERO - E. VIGANÒ, Milano, 2013, 59 ss.

⁸⁶¹ v. S. BARTOLE, *Novità e problemi applicativi del disegno di legge La Pergola per l'attuazione delle direttive comunitarie*, in *Foro it.*, 1988, 494; M. CARTABIA, *Il pluralismo istituzionale come forma della democrazia sovranazionale*, in *Pol. dir.*, 1994, 218 ss.; C. DE FIORES, *Le trasformazioni della delega legislativa nell'epoca della globalizzazione*, in AA. VV., *Trasformazioni della funzione legislativa, crisi della legge e sistema delle fonti. II. Crisi della legge e sistema delle fonti*, a cura di F. MODUGNO, Milano, 2000, 157

comunitarie viene sostanzialmente rimesso al legislatore delegato (con criteri, peraltro, solitamente assai vaghi e generici).

Alla luce di tali considerazioni, risulta pertanto evidente come lo sviluppo del diritto penale europeo abbia impresso una definitiva accelerazione (soprattutto in seguito all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona) alla fase di declino del principio di legalità, già messo duramente alla prova, all'interno dei confini nazionali, dall'impatto con i fattori precedentemente considerati. L'ordinamento giuridico europeo, però, non si è limitato solamente ad acuire la crisi del principio in questione, ma ne ha parallelamente proposto una versione alternativa e maggiormente sintetica, che potesse rivelarsi, al contempo, effettivamente compatibile con gli ordinamenti nazionali dai quali risulta composto.

3.3 Il principio di legalità penale all'interno dell'ordinamento giuridico europeo

Nei trattati istitutivi dell'Unione Europea, fino all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, non era tuttavia contenuto alcun riferimento al principio di legalità penale, ad eccezione di quello di cui all'art. 49.1 della Carta di Nizza, che risultava, però, privo di qualsivoglia vincolatività giuridica⁸⁶². La definizione iniziale del principio, dunque, era stata rimessa, in prima battuta, soprattutto all'attività interpretativa della giurisprudenza comunitaria: basti pensare, in tal senso, a come la Corte di Giustizia della Comunità Europea⁸⁶³ avesse inserito tale principio tra quelli non scritti che venivano adoperati per arricchire il contenuto del diritto comunitario⁸⁶⁴. È solo in un secondo momento, dunque, che il Trattato di Amsterdam è andato esplicitamente a riconoscere le posizioni espresse dalla giurisprudenza europea, rendendo vincolante per l'Unione il rispetto dei diritti fondamentali, riconosciuti dalla Convenzione EDU e nelle carte costituzionali dei singoli Stati membri. Si può, pertanto,

ss.; M. V. DEL TUFO, *Il diritto penale sommerso: diritto europeo e modifiche al sistema penale*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2001, 1016 ss.; C. PAONESSA, *La discrezionalità del legislatore nazionale nella cornice dei vincoli comunitari di tutela*, in *Criminalia*, 2007, 409 ss.; G. FORNASARI, *Riserva di legge e fonti comunitarie. Spunti per una riflessione*, in AA. VV., *Principi costituzionali in materia penale e fonti sovranazionali*, a cura di D. FONDAROLI, Padova, 2008, 29 ss.; e L. MAGI, *Attribuzione alla nuova Unione di poteri normativi in materia penale nonostante un persistente deficit democratico: possibile contrasto con il principio costituzionale della riserva di legge?*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2008, 1548.

⁸⁶² A. BERNARDI, *Il principio di legalità dei reati e delle pene nella Carta europea dei diritti: problemi e prospettive*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2002, 61 ss.

⁸⁶³ v. Sentenza della Corte di Giustizia, 13 luglio 1989, causa C-5/88 (*“Wachauf”*), in *Racc.*, 1989, 2609; e Sentenza della Corte di Giustizia, 29 maggio 1997, causa C-299/95 (*“Kremzow”*), in *Racc.*, 1997, 2629.

⁸⁶⁴ v. F. CAPOTORTI, *Il diritto comunitario non scritto*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 1983, 411 ss.; A. BERNARDI, *Principi di diritto e diritto penale europeo*, in *Annali dell'Università di Ferrara – Scienze giuridiche*, 1985, 75 ss.; A. M. MAUGERI, *I principi fondamentali del sistema punitivo comunitario: la giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in AA. VV., *Per un rilancio del progetto europeo*, a cura di G. GRASSO – R. SICURELLA, Milano, 2008, 83 ss.

asserire che, pure in mancanza di un riferimento esplicito e vincolante, il principio di legalità abbia da sempre fatto parte del diritto primario europeo.

A colmare la lacuna legislativa, comunque, è intervenuto, successivamente, il Trattato di Lisbona, il quale, mediante l'art. 6.1 TUE, ha attribuito alla Carta di Nizza lo stesso valore giuridico dei Trattati, estendendone l'efficacia primaria anche al principio di legalità contenuto in essa. Il TUE, inoltre, ha sancito l'adesione dell'Unione anche alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (art. 6.2), contenente essa stessa una definizione del principio di legalità, quasi del tutto identica a quella della Carta di Nizza, annoverando, altresì, tra i principi generali del diritto europeo, tutti quelli fondamentali garantiti dalla Convenzione EDU e dalle tradizioni costituzionali dei suoi Stati membri (art. 6.3), ricomprendendo, quindi, anche quelli ricollegabili al principio di legalità.

L'affermazione esplicita del principio in questione, comunque, non è servita a privar di valore l'elaborazione giurisprudenziale pregressa, che rimane tuttora un parametro imprescindibile per valutarne e comprenderne il contenuto e, dunque, l'esatta portata.

E' alle decisioni della Corte EDU, del resto, che va attribuito il merito di aver rilevato come, nonostante il testo della normativa convenzionale prevedesse solamente il divieto di applicazione retroattiva della legge penale, non potesse, comunque, venire ignorata l'inclusione al suo interno del "principio di legalità in ordine ai delitti e alle pene, e quello che impone la non applicazione estensiva o analogica a detrimento dell'imputato"⁸⁶⁵. Ed è stata la medesima Corte EDU ad avere inoltre evidenziato come, nel contenuto della norma convenzionale, andassero altresì ricompresi i principi d'interpretazione ragionevole e prevedibile della norma penale⁸⁶⁶, di applicabilità retroattiva di quella più favorevole⁸⁶⁷, e di accessibilità e determinatezza della stessa, ai fini della rimproverabilità dell'illecito nei confronti del suo autore⁸⁶⁸.

Sui medesimi orientamenti tracciati dalla Corte di Strasburgo si è peraltro allineata, in seguito, anche la Corte di Giustizia, la quale ha avuto modo di ribadire come sia necessario

⁸⁶⁵ Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 25 maggio 1993, ("*Kokkinakis c. Grecia*"), § 52, in *Banca dati DeJure*; per riferimenti dottrinali, v. E. NICOSIA, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e diritto penale*, cit., 56 s.

⁸⁶⁶ Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 22 marzo 2001, ("*Streletz, Kessler e Krenz c. Germania*"), § 50, in *Banca dati DeJure*.

⁸⁶⁷ Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 17 settembre 2009, ("*Scoppola c. Italia*"), § 109, in *Cass. pen.*, 2010, 832 ss.; con commento di G. ICHINO, *L'affaire Scoppola c. Italia e l'obbligo dell'Italia di conformarsi alla decisione della Corte europea dei diritti dell'uomo*.

⁸⁶⁸ Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 20 gennaio 2009, ("*Sud Fondi c. Italia*"), in *Cass. pen.*, 2009, 3180 ss., con nota di A. BALSAMO – C. PARASPORO, *La Corte europea e la confisca contro la lottizzazione abusiva: nuovi scenari e problemi aperti*.

ricomprendere, all'interno del principio di legalità europeo, i corollari di irretroattività della norma penale sfavorevole⁸⁶⁹, di precisione e chiarezza⁸⁷⁰, del divieto di interpretazione analogica⁸⁷¹ e di retroattività favorevole⁸⁷² (rispetto al quale, ad onor del vero, è stata proprio la Corte di Lussemburgo ad aver preceduto di qualche anno la Corte EDU).

Nessuna delle due Corti europee, però, ha mai ritenuto necessario ricondurre, all'interno del principio di legalità, anche il principio della riserva di legge⁸⁷³. Né, tantomeno, un simile aspetto è stato mai preso in considerazione dagli artt. 49.1 della Carta di Nizza o 7 della CEDU, nei quali non è stato postulato in alcuna maniera che la norma penale dovesse necessariamente assumere natura esclusivamente scritta. Ciò in quanto, nella prospettiva di dover mediare tra due concezioni diverse del principio di legalità (la sua declinazione storica, come già visto, non risulta identica tra i sistemi di *common law* e quelli continentali), l'ordinamento europeo parrebbe aver preferito farne valere i caratteri più squisitamente sostanziali, antepoendoli a quelli di natura formale. Piuttosto che porre attenzione a quale organo fosse da attribuire la legittimazione ad emanare le norme penali, in altre parole, si è privilegiata la valorizzazione del suo aspetto più garantistico-liberale, prescrivendo che il cittadino fosse posto in grado di calcolare, anticipatamente, il rischio di incriminazione connesso alle proprie condotte, di modo da poterne, così, tutelare, in maniera effettiva, la libertà di autodeterminazione⁸⁷⁴.

Il risultato è quello di un principio di legalità che “risulta meno comprensivo di quello accolto nella Costituzione italiana (e, in generale, negli ordinamenti continentali)” ed a cui “resta estraneo il principio – di centrale rilevanza nell'Assetto interno – della riserva di legge, nell'accezione recepita dall'art. 25 Cost.”⁸⁷⁵.

⁸⁶⁹ v. Sentenza della Corte di Giustizia, 10 luglio 1984, C-63/83, (“*Kent Kirk*”), in *Racc.*, 1984, 2689; e Sentenza della Corte di Giustizia, 28 giugno 2005, cause riunite C-189/02, C-202/02, C-205/02, C-208/02, C-213/02, (“*Dansk Rørindustri*”), in *Racc.*, 2005, 5425.

⁸⁷⁰ v. Sentenza della Corte di Giustizia, 3 giugno 2008, C-308/06, (“*Intertanko*”), in *Racc.*, 2008, 4057; e Sentenza della Corte di Giustizia, 3 maggio 2007, C-303/05 (“*Advocaten voor de Wereld*”), in *Racc.*, 2007, 3633.

⁸⁷¹ Sentenza della Corte di Giustizia, 12 dicembre 1996, cause riunite C-74/95 e C-129/95, (“*Procedimenti penali contro X*”), in *Racc.*, 1996, 6609.

⁸⁷² Sentenza della Corte di Giustizia, 3 maggio 2005, cause riunite C-387/02, C-391702 e C-403/02 (“*Berlusconi*”), in *Racc.*, 2005, 3565.

⁸⁷³ v. E. NICOSIA, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e diritto penale*, cit., 79 ss.; e F. PALAZZO, *Legalità e determinatezza della legge penale*, cit., 72 ss.

⁸⁷⁴ G. FIANDACA, *Legalità penale e democrazia*, cit., 1273 s.

⁸⁷⁵ Corte Cost., 12 ottobre 2012, n. 230, in *Giur. cost.*, 2013, 3474 ss., con commento di V. MANES, *Prometeo alla Consulta: una lettura dei limiti costituzionali all'equiparazione tra diritto giurisprudenziale e legge*.

Una simile discrasia ha, così, fatto in modo che, all'interno dei confini nazionali, iniziasse a prendere piede un dibattito circa la possibilità di ripensare al principio in questione, ammodernandolo, magari, sulla base di quanto emerso nel contesto sovranazionale europeo.

3.4 Verso una rimodulazione del principio di legalità?

Le considerazioni sinora esposte, del resto, hanno messo in rilievo, in maniera abbastanza evidente, come il principio di legalità non parrebbe più essere in grado di garantire la democraticità delle scelte politico-criminali effettuate dal legislatore, ma conserverebbe, al più, la mera funzione di salvaguardare i diritti di libertà e di autodeterminazione riconosciuti a ciascun individuo. L'idoneità a svolgere un simile compito, per giunta, si troverebbe oramai ad essere giudicata non tanto rispetto alla fase di formazione dello strumento legislativo, quanto piuttosto rispetto alla sua potenziale conoscibilità⁸⁷⁶ da parte dei cittadini ed alla ragionevole prevedibilità delle decisioni giudiziali che dovrebbero scaturire da una sua concreta applicazione⁸⁷⁷.

A fronte di tali constatazioni, parte della dottrina⁸⁷⁸ ha, così, principiato a domandarsi se, la *ratio* garantista che permea il principio di legalità, non possa trovare, oggi, realizzazione anche in maniera difforme rispetto all'imposizione della riserva di legge parlamentare. S'è fatto, in particolare, riferimento ad un regime complessivo della norma penale in cui, ai controlli di tipo formale-democratico, si potessero sostituire dei controlli dal carattere contenutistico-sostanziale, di modo da non rendere più incompatibile la configurabilità del formante giurisprudenziale come fonte del diritto.

Deve essere, tuttavia, rilevato come, se da una parte parrebbe, effettivamente, divenuta oramai anacronistica l'idea di un diritto penale, che, immune ai fenomeni di crisi istituzionale,

⁸⁷⁶ v. Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, in *Riv. It. Dir. Proc. Pen.*, 686 ss., con nota di D. PULITANÒ, *Una sentenza storica che restaura il principio di colpevolezza*.

⁸⁷⁷ v. F. PALAZZO, *Sistema delle fonti e legalità penale*, cit., 288; e O. DI GIOVINE, *Ancora sui rapporti tra legalità europea e legalità nazionale: primato del legislatore o del giudice?*, in *Dir. pen. cont.*, 5 novembre 2012.

⁸⁷⁸ v., tra i tanti, M. DONINI, *Un nuovo medioevo penale? Vecchio e nuovo nell'espansione del diritto penale economico*, in *Cass. pen.*, 2003, 1814 ss.; ID., *Scienza penale e potere politico*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 95 ss.; F. BRICOLA, voce *Teoria generale del reato*, cit., 39 ss.; S. MOCCIA, *La promessa non mantenuta. Ruolo e prospettive del principio di determinatezza/tassatività nel sistema penale italiano*, Napoli, 2001, 20 ss.; G. FIANDACA, *Il diritto penale giurisprudenziale tra orientamenti e disorientamenti*, cit., 8 ss.; C. E. PALIERO, *Il diritto liquido. Pensieri post-delmasiani sulla dialettica delle fonti penali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 1089 ss.; O. DI GIOVINE, *Come la legalità europea sta riscrivendo quella nazionale. Dal primato delle leggi a quello dell'interpretazione*, in *Dir. pen. cont.*, 2013, 159 ss.; ID., *Diritti insaziabili e giurisprudenza nel sistema penale*, in AA. VV., *Il lato oscuro dei Diritti umani: esigenze emancipatorie e logiche di dominio nella tutela giuridica dell'individuo*, a cura di M. MECCARELLI – P. PALCHETTI – C. SOTIS, Madrid, 2014, 268; C. SANTORO, *La crisi della legalità. Il sistema vivente delle fonti penali. Convegno annuale dell'associazione italiana dei professori di diritto penale. 7-8 novembre 2014, Napoli*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 2212 ss.

continui a rimanere impermeabile nella difesa dei propri principi⁸⁷⁹, dall'altra, non può comunque venire dimenticato come siano proprio tali principi il modo con cui viene assicurato al cittadino il presidio della propria libertà e della propria sicurezza⁸⁸⁰. Pur dando per buono, pertanto, l'assunto secondo cui la funzione del principio di legalità risulterebbe oggi limitata alla mera regolazione, in termini di libertà e autorità, del rapporto tra cittadini e Stato, si tratterebbe di andare a vedere, in concreto, a quali corollari del principio medesimo rimarrebbe tuttora affidata una simile funzione, per andare poi a interrogarsi, in un secondo momento, sulla compatibilità di tali principi con un modello in cui le sentenze della giurisprudenza andrebbero a costituire dei veri e propri atti di sovranità, prim'ancora che un esercizio del potere giurisdizionale⁸⁸¹.

Nel tentativo, così, di andare a isolare quei tratti essenziali che consentono alla norma penale di rappresentare, allo stesso tempo, una garanzia di libertà, ma anche di sicurezza per il cittadino⁸⁸², non pare una scelta sbagliata affidarsi alla lezione di quella dottrina⁸⁸³ che ne ha rinvenuto la caratteristica più significativa nell'utilizzo di una tecnica descrittiva molto particolareggiata, che consenta cioè di delineare, nel modo più dettagliato possibile, l'esatta realtà fenomenologica a cui s'intende dare rilievo mediante la formulazione della norma stessa.

Ancor più che in quelle civili ed in quelle di carattere amministrativo, dunque, sarebbe proprio nelle norme penali a divenir necessaria, per il cittadino, la formulazione di "leggi precise e chiare, contenenti riconoscibili direttive di comportamento" ed in base alle quali poter "trovare, in ogni momento, cosa gli è lecito e cosa gli è vietato"⁸⁸⁴. E' quindi nelle modalità d'individuazione del suo contenuto, prim'ancora che nella previsione di fattispecie incriminatrici mediante legge o nella pretesa rigidità del vincolo tra giudice e legge stessa, che riposa l'idoneità della norma a fungere da garanzia per i beni individuali del cittadino, nei confronti del potere d'incriminazione attribuito agli organi dello Stato⁸⁸⁵. Modalità d'individuazione che, a loro volta, risultano dipendenti dalla fissazione di precisi vincoli redazionali, in capo al detentore del potere normativo. E', pertanto, nel principio di

⁸⁷⁹ F. PALAZZO, *Legalità penale. Considerazioni su trasformazione e complessità di un principio fondamentale*, 1281.

⁸⁸⁰ Corte Cost., 22 aprile 1992, n. 185, in *Cass. pen.*, 1993, 5 ss.

⁸⁸¹ F. MANTOVANI, *Stato costituzionale e diritto penale costituzionalizzato*, in *Giust. pen.*, 2011, 235 ss.

⁸⁸² Corte Cost. 22 aprile 1992, n. 185, cit.

⁸⁸³ M. GALLO, *Appunti di diritto penale. Vol. 2. Il reato. Parte 1. La fattispecie oggettiva*, 2000, 7 ss.

⁸⁸⁴ Corte. Cost., 24 marzo 1988, n. 364 cit.

⁸⁸⁵ M. RONCO, *Il principio di tipicità della fattispecie penale nell'ordinamento vigente*, Torino, 1979,

determinatezza⁸⁸⁶ che deve essere rinvenuta, in definitiva, l'insostituibile premessa per attribuire un effettivo e permanente valore di garanzia al principio di legalità penale⁸⁸⁷.

Ora, secondo parte della dottrina⁸⁸⁸, tale principio (quello di determinatezza) si troverebbe concretamente a operare mediante l'imposizione di tre differenti obblighi al detentore del potere normativo: a) quello di formulare norme penali chiare e precise, che descrivano con esattezza la fattispecie incriminatrice e le relative sanzioni (il c.d. principio di precisione⁸⁸⁹); b) quello di prevedere, come contenuto della norma, fatti empiricamente verificabili e, pertanto, suscettibili di essere provati all'interno del processo penale (c.d. principio di determinatezza in senso stretto); e c) quello di non dare vita a fattispecie basate su elencazioni esemplificative, ma tutt'al più esclusive dei casi e dei fatti non espressamente precisati, di modo da inibire all'interprete il riempimento arbitrario delle stesse (c.d. principio di tassatività⁸⁹⁰, nella sua accezione statica⁸⁹¹).

Pur non trovando accettazione generalizzata (la dottrina prevalente⁸⁹², infatti, utilizza i concetti di tassatività e determinatezza come sinonimi), tale tripartizione risulta comunque utile a comprendere perché, nel valutare l'idoneità di una norma a soddisfare l'esigenza garantista sottesa al principio di legalità, si debba necessariamente guardare alla sua fase di formazione, prim'ancora che ai successivi momenti della pubblicazione o dell'applicazione. E' solo di fronte a una norma che non rispetti i parametri di tassatività, precisione e determinatezza, infatti, che il contributo dei giudici tenderà ad abbandonare i confini

⁸⁸⁶ Sul tema della determinatezza delle fattispecie penali, v. F. BRICOLA, *La discrezionalità nel diritto penale italiano*, Milano, 1965; P. G. GRASSO, *Il principio "nullum crimen sine lege" nella Costituzione italiana*, Milano, 1972; M. RONCO, *Il principio di determinatezza nel diritto penale*, cit.; F. PALAZZO, *Il principio di determinatezza nel diritto penale*, Padova, 1979; G. LICCI, *Ragionevolezza e significatività come parametri di determinatezza della legge penale*, Milano, 1989; S. MOCCIA, *Il diritto penale tra essere e valore. Funzione della pena sistematica e teleologica*, Napoli, 1992; ID, *La promessa non mantenuta*, cit.

⁸⁸⁷ F. PALAZZO, *Il principio di determinatezza nel diritto penale*, cit., 183 e 305 ss.

⁸⁸⁸ G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Corso di diritto penale*, cit., 119 ss.

⁸⁸⁹ v. G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, Milano, 2012, 57 ss.; M. SINISCALCO, *I principi del sistema penale e la Costituzione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1976, 1121 ss.; A. IACONA, *L'argomentazione*, Torino, 2005, 122 ss.; e O. DI GIOVINE, *Considerazioni su interpretazione, retorica e deontologia in diritto penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2009, 93 ss.

⁸⁹⁰ v. M. BOSCARRELLI, *A proposito del "principio di tassatività"*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1981, 1147 ss.; G. VASSALLI, *Nullum crimen sine lege*, cit. 294, F. PALAZZO, *Orientamenti dottrinali ed effettività giurisprudenziale del principio di determinatezza-tassatività in materia penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1991, 342 ss.; e A. PAGLIARO, *Principi penalistici e dogmatica del reato*, in *Studi in onore di G. Marinucci*, Milano, 2006, 1599 ss.

⁸⁹¹ Nella sua accezione dinamica, il principio sarebbe, invece, rivolto principalmente ai giudici, impedendo loro di configurare casi diversi da quelli espressamente stabiliti nella norma e traducendosi, dunque, in un sostanziale divieto d'analogia delle norme penali. Sul punto, v. F. PALAZZO, *Il principio di determinatezza nel diritto penale*, cit., 6.

⁸⁹² v. F. MANTOVANI, *Diritto penale*, cit., 97 ss.; M. ROMANO, *Commentario sistematico del codice penale, vol. I*, Milano, 1995, 40; G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale*, cit., 65; e P. PITTARO, *Principio di tassatività ed elementi normativi extra-giuridici della fattispecie penale*, in *Giur. cost.*, 1988, 2154.

dell'opera interpretativa, per varcare quelli dell'attività creativa⁸⁹³ (volta cioè a riempire di contenuto le fattispecie lasciate ambigue o evanescenti dal legislatore), mentre, invece, ove il principio di determinatezza (in senso lato) non risulti grossolanamente violato, lo stesso fungerà da parametro di giudizio preesistente all'attività interpretativa, rendendo di conseguenza indisponibile il contenuto della norma all'organo giudicante⁸⁹⁴.

Ma il rispetto di specifici vincoli redazionali non rimane, comunque, da solo in grado di poter fare adempiere, alla norma penale, la propria funzione di garanzia nei confronti del cittadino. Per svolgere un simile compito, infatti, risulta altresì necessario che la norma penale trovi concretamente esistenza in un momento anteriore rispetto a quello in cui, poi, la stessa, sarà chiamata a venire applicata: se così non fosse, del resto, sarebbe completamente vanificata la facoltà, per il cittadino, di valersi della propria libertà di autodeterminazione. Non è, pertanto, immaginabile che, anche al formante giurisprudenziale venga attribuita la facoltà di intervenire sull'attività di creazione delle norme. La stessa fisionomizzazione dello Stato di diritto attuale⁸⁹⁵, del resto, presuppone necessariamente che vi sia una netta separazione tra il potere di emanare le leggi e quello di interpretarle ed applicarle ai casi concreti, perché, se così non fosse, il cittadino si troverebbe comunque esposto ai possibili eccessi del potere giudiziario, rispetto ai quali, il principio di legalità, si erge come baluardo garantista alla stessa stregua che contro gli abusi del potere esecutivo⁸⁹⁶.

In un sistema in cui il principio di legalità è, pertanto, chiamato a svolgere la funzione di guida dei comportamenti individuali, è necessario che i destinatari dei precetti possano fare affidamento su di una norma generale e astratta, emanata da un potere dello Stato, diverso da quello che sarà poi chiamata ad applicarla, e che non può, per questa ragione, trovare sostanza nelle pronunce della giurisprudenza, ma unicamente nell'utilizzo degli strumenti legislativi.

Dinnanzi a una prassi che mette in discussione il funzionamento del principio di legalità, dunque, appare quanto mai necessario ribadire con forza il suo fondamento garantista,

⁸⁹³ M. RONCO, *Il principio di tipicità della fattispecie penale nell'ordinamento vigente*, cit. 136.

⁸⁹⁴ C. F. GROSSO, *Il fascino discreto della conservazione (considerazioni in margine all'asserita crisi del principio di riserva di legge in materia penale)*, in *Criminalia*, 2011, 134 ss.

⁸⁹⁵ v. G. MARINUCCI, *Beccaria penalista, nostro contemporaneo*, in AA. VV., *Diritti dell'uomo e sistema penale*, a cura di S. MOCCIA, Napoli, 2002, 15 ss.; C. LUZZATI, *La politica della legalità. Il ruolo del giurista nell'età contemporanea*, Bologna, 2005, 288; B. SCHÜNEMANN, *Un progetto alternativo per l'europeizzazione del diritto penale*, in AA. VV., *Un progetto alternativo di giustizia penale europea*, a cura di B. SCHÜNEMANN, Milano, 2007, p. 12 ss.;

⁸⁹⁶ A. MANNA, *Disequilibri fra poteri dello stesso e riflessi sulla legislazione penale*, in *Cass. pen.*, 2011, 1244 ss.

rilevando come lo stesso non possa che trovare piena attuazione soltanto con i modi e le forme che la Costituzione prescrive per l'esercizio del potere legislativo.

3.5 Il principio di legalità al banco di prova delle condotte elusive

Un utile banco di prova per saggiare la bontà delle tesi sinora affermate può essere rinvenuto nel campo del diritto penale tributario. E' proprio in tale settore, infatti, che, nel corso degli ultimi anni, ha preso piede uno dei più virulenti attacchi alle garanzie del diritto penale liberale, portato avanti da tutti gli attori del palcoscenico democratico e concretizzatosi, nella sostanza, in una graduale sostituzione del modello basato sulle garanzie costituzionali, con un sistema votato, invece, alla coercizione ed al controllo sociale.

La fascinazione per i nuovi idoli dell'efficacia e dell'efficienza penale o, comunque, la dispercezione della loro necessità, avrebbero, infatti, condotto, il legislatore, ad approntare una normativa tendenzialmente volta alla neutralizzazione del nemico-evasore⁸⁹⁷ e, la giurisprudenza, a farsi diretta interprete delle esigenze di tutela promananti dalla Costituzione, nell'utopistico tentativo di rincorrere una salvaguardia completa dei beni giuridici costituzionali. Muovendo da una simile prospettiva, però, è divenuto poi consequenziale che, i giudici, trasformassero la propria attività d'applicazione delle disposizioni di legge in uno strumento per porre rimedio a quelli che venivano valutati come irragionevoli vuoti di tutela nella legislazione penale. Avendo buon gioco di fattispecie incriminatrici che, già in partenza, non apparivano sufficientemente ossequiose del principio di precisione, la giurisprudenza avrebbe, in altre parole, dato corso ad un'applicazione analogica (*in malam partem*) delle stesse, determinando un'aperta violazione del principio di tassatività⁸⁹⁸ ed una menomazione delle esigenze garantiste sottese al principio di legalità.

Modello paradigmatico d'un simile modo d'agire può essere, ad esempio, rinvenuto nel modo con cui, la giurisprudenza, ha operato un'illegittima estensione della tutela offerta al bene giuridico della corretta percezione dei tributi, rinvenendone modalità d'offesa anche in condotte il cui disvalore non era stato precedentemente tipizzato da parte del legislatore. Affermando la rilevanza penale dell'elusione fiscale, infatti, la giurisprudenza avrebbe sì, da un lato, proceduto ad ampliare la protezione offerta a un bene di sicuro rilievo costituzionale - punendo condotte che risultavano senz'alcun dubbio lesive dello stesso - ma, dall'altro, nel

⁸⁹⁷ v., *supra*, Cap. III, par. 1, 243 s.

⁸⁹⁸ Nell'accezione dinamica; v., *supra*, Cap. III, par. 3.1.4, 265, nota 891.

fare ciò, avrebbe gravemente sfigurato il volto della tutela penale, che, per sua intima natura, dovrebbe necessariamente presentarsi frammentaria e declinarsi secondo tipologie di condotte aggressive ben definite, tra le cui maglie, inevitabilmente, non potrebbero che trovar spazio fisiologiche lacune normative. E che il fenomeno dell'elusione si presentasse già di per sé idoneo a generare una delle lacune in oggetto, risultava, del resto, evidente, già solo avendo contezza di come tale concetto risulti impossibile da declinare secondo le caratteristiche di tassatività e determinatezza che sarebbero, invece, proprie di un'adeguata tutela penale, dal momento che, lo stesso, trova estrinsecazione in una continua tensione tra forme legali e sostanza economica degli affari⁸⁹⁹, che mal si presta ad essere imprigionata – già solo nella forma di congettura da elevare a ipotesi di lavoro⁹⁰⁰ – all'interno di una specifica fattispecie incriminatrice.

Per tali ragioni, l'analisi delle reazioni approntate dalla giurisprudenza, per contrastare le condotte elusive, non si rivela solamente utile a fornire la prova di come, la stessa, non si dimostri concretamente idonea a rappresentare un'autentica fonte del diritto, ma reca altresì la dimostrazione di come, non sia parimenti possibile sostituire alla *ratio* garantista dei principi di determinatezza, tassatività e precisione, quello, di matrice europea, della “prevedibilità delle decisioni giudiziarie”⁹⁰¹. Se l'analisi in prospettiva diacronica dei casi giurisprudenziali, infatti, mette chiaramente in rilievo come sia stato proprio questo l'intento perseguito dai giudici nel contrastare le condotte elusive, la stessa analisi della prassi rende d'altro canto palese come un simile *leit motif* sia risultato inesorabilmente stonato rispetto all'insopprimibile necessità di tutelare adeguatamente le garanzie individuali dei cittadini (ed al principio che a tale funzione sovrintende e cioè quello di legalità).

3.5.1 La I fase del contrasto giurisprudenziale alle condotte elusive: la totale irrilevanza penale.

Il problema della rilevanza penale delle condotte elusive è sorto, nell'ordinamento italiano, con l'entrata in vigore dell'art. 10 della l. n. 408/1990, con il quale – come già visto⁹⁰² - era stata per la prima volta introdotta la facoltà, per l'amministrazione fiscale, di disconoscere le operazioni di fusione e di scorporo, realizzate dal contribuente fraudolentemente, in assenza

⁸⁹⁹ A. ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, 1075 ss.

⁹⁰⁰ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in AA. VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, a cura di G. MAISTO, Milano, 2009, 421 ss.

⁹⁰¹ G. FLORA, *I vincoli costituzionali nella interpretazione delle norme penali*, in *Dir. pen. cont.*, 2015, 46.

⁹⁰² v., *supra*, Cap. II, par. 4.2, 101 s..

di valide ragioni economiche ed al solo scopo di conseguire un indebito vantaggio d'imposta. La questione, nello specifico, era venuta a determinarsi in conseguenza del fatto che, quasi parallelamente alla novella legislativa tributaria, era stata altresì attuata, con la l. n. 154/1991, la riforma della l. n. 516/1982, che aveva dato luogo, nel settore penale, ad una profonda rimodulazione del delitto di frode fiscale di cui all'art. 4, lett. f), rendendo rilevanti, mediante lo stesso, gli "altri comportamenti fraudolenti, idonei ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali" posti in essere dal contribuente, sull'assunto che gli stessi potessero determinare, per il Fisco, un notevole aggravio nella ricostruzione dei componenti di reddito⁹⁰³. Con la nuova condotta di frode fiscale "esterna"⁹⁰⁴, dunque, si era andata ad estendere la portata applicativa del delitto in questione, rendendolo rilevante anche per quei comportamenti dei quali, nel vigore della previgente normativa, risultava incerta o addirittura da escludere la qualifica d'illiceità. Si era venuta, per questo motivo, a determinare, in maniera probabilmente non voluta dal legislatore, una potenziale sovrapposibilità tra la normativa fiscale in materia d'elusione e la normativa penale in materia di frode fiscale, dal momento che, entrambe, si trovavano a perseguire comportamenti fraudolenti del contribuente, diretti ad impedire una corretta percezione dei tributi da parte del Fisco.

La dottrina più attenta⁹⁰⁵ non si era lasciata sfuggire un simile fenomeno ed aveva immediatamente segnalato come il mutato quadro normativo avrebbe potuto effettivamente indurre, alcuni giudici, a fare emergere la rilevanza penale delle condotte elusive, ritenute, sino a quel momento, pacificamente lecite, ma che, a quel punto, iniziavano invece ad apparire astrattamente riconducibili all'ipotesi di frode fiscale. Erano così seguiti alcuni anni in cui la dottrina si era fronteggiata su posizioni molto diverse, con un dibattito che risultava sostanzialmente acceso dal fatto che, nel frattempo, le condotte elusive erano altresì balzate agli onori della cronaca, dal momento che, da una parte, le stesse avevano iniziato ad essere considerate in tutta la loro notevole consistenza economica e, dall'altra, erano allo stesso tempo andate emergendo le prime preoccupazioni sull'esiguità del gettito fiscale e sul

⁹⁰³ v. O. DRIGANI, *La nuova frode fiscale trascina le modifiche alla 516*, in *Corr. trib.*, 1991, 1759 ss.; e A. MARIOTTI – P. VENTURATI, *La nuova frode nella dichiarazione dei redditi*, Padova, 1993, 136 ss.;

⁹⁰⁴ v. O. DRIGANI, *La nuova frode fiscale trascina le modifiche alla 516*, cit., 1761; e S. PICCIOLI – G. SERAO, *La disciplina della nuova frode fiscale*, Padova, 1993, 44.

⁹⁰⁵ I. CARACCIOLI, *La pianificazione fiscale internazionale e la responsabilità penale tributaria negli Stati della Cee*, in *Il fisco*, 1992, 6743.

notevole indebitamento dello Stato; circostanze, queste, rispetto alle quali le condotte elusive giocavano, in entrambi i casi, un ruolo di grande importanza⁹⁰⁶.

In simili condizioni, la risposta della giurisprudenza non si fece, pertanto, attendere: la stessa, tuttavia, si rivelò inizialmente ben lontana dal dare vita ai timori paventati dalla dottrina, dimostrandosi, al contrario, molto cauta, per quanto desultoria, nell'escludere la rilevanza penale delle condotte elusive.

In tal senso, le prime pronunce degne di nota possono essere rinvenute in quelle con cui i G.i.p. di Ravenna⁹⁰⁷, Vicenza⁹⁰⁸ e Milano⁹⁰⁹ procedettero ad archiviare e prosciogliere gli autori delle operazioni di *dividend stripping* rimesse al loro sindacato, rilevando come le stesse non potessero essere considerate negozi giuridici simulati, “avendo i contraenti voluto proprio e solo quel contenuto e quegli effetti indicati nell'atto”⁹¹⁰ e risultando, l'applicabilità della norma antielusiva, “un problema di ordine strettamente fiscale e non penale”⁹¹¹.

Successivamente, sulla medesima scia, s'era andata poi a collocare anche una statuizione del Tribunale di Udine⁹¹², il quale aveva confermato come “non vi è alcun dubbio che le parti abbiano voluto i contratti stipulati, così come espressi e disciplinati nelle clausole, poiché da esse derivano i benefici economici per i contraenti, e che quindi non vi sia stata alcuna attestazione di contenuto negoziale diverso da quello voluto. La divergenza è una divergenza non materiale, ma di valutazione giuridica. Siamo quindi del tutto al di fuori della fattispecie astratta, anche a prescindere dalla simulazione dei contratti”⁹¹³.

Ad analoga conclusione, seppure con un percorso argomentativo diverso, era poi pervenuto anche il G.i.p. di Roma⁹¹⁴, il quale aveva motivato la propria sentenza considerando come, “ai fini dell'accertamento della responsabilità penale, quindi della sussistenza dell'ipotizzato reato di cui all'art. 4, lett. f) l. n. 516/1982, sia del tutto irrilevante stabilire se il negozio di cui si discute ebbe o meno fini elusivi (utilizzo di strumenti giuridici leciti per ottenere vantaggi fiscali non consentiti dall'ordinamento), dovendosi, infatti, soltanto verificare in questa sede – indipendentemente da valutazioni extra penali – se siano ravvisabili gli elementi costitutivi del

⁹⁰⁶ v., *supra*, Cap. II, par. 4, 92, note 335 e 336.

⁹⁰⁷ Ufficio ind. prel. Ravenna, 3 settembre 1994, in *Il Fisco*, 1994 8190 ss.

⁹⁰⁸ Ufficio ind. prel. Vicenza, 13 settembre 1995, in *Il Fisco*, 1995, 9385 ss.

⁹⁰⁹ Ufficio ind. prel. Milano, 19 giugno 1996, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 897 ss.

⁹¹⁰ Ufficio ind. prel. Ravenna, 3 settembre 1994, cit., 8190.

⁹¹¹ Ufficio ind. prel. Vicenza, 13 settembre 1995, cit., 9385.

⁹¹² Tribunale di Udine, 5 luglio 1997, n. 167, in *Il Fisco*, 1997, 13321.

⁹¹³ *Ibidem*

⁹¹⁴ Ufficio ind. prel. Roma, 1998, in *Giur. imp.*, 2000, 231 ss.

reato, cioè se sia ravvisabile la c.d. frode fiscale e quindi il fine di evasione⁹¹⁵. Sulla base di tale premessa, il giudice aveva, pertanto, provveduto ad escludere, non solo la fraudolenza concreta delle condotte ascritte agli imputati, ma anche la sussistenza, in capo agli stessi, del dolo di frode, rilevando come i negozi da essi realizzati si presentassero effettivamente coerenti con la presenza di valide ragioni economiche. La decisione del G.i.p. aveva poi trovato conferma anche nel successivo grado di giudizio, essendosi la Corte d'Appello⁹¹⁶ limitata ad asserire come, anche nel caso di applicabilità dell'art. 10 l. n. 408/1990, l'operazione oggetto di sindacato non avrebbe comunque assunto interesse penale alcuno, dal momento che, la stessa, si sarebbe al più rivelata rilevante da un punto di vista fiscale.

La laconicità della motivazione della Corte, tuttavia, non appare del tutto intellegibile, se non si presta altresì riguardo ad un'ulteriore e precedente statuizione di merito, ascrivibile al Tribunale di Pordenone⁹¹⁷ e della quale, rappresentando essa la più dettagliata sentenza del periodo in analisi, i giudici romani avevano probabilmente operato un implicito recepimento.

Il caso rimesso al giudizio del tribunale friulano, infatti, riguardava un complesso contratto di usufrutto di azioni estere, del quale, dopo aver ricostruito l'esatta portata in termini civilistici, il Tribunale aveva altresì offerto una ponderata qualificazione dal punto di vista penale. Nel compiere tale operazione, in particolare, i giudici del tribunale erano partiti dalla considerazione di come, la condotta oggetto di sindacato, risultasse effettivamente inquadrabile in termini ben differenti da quelli che erano stati esplicitati dagli imputati, ritenendo, però, che simile circostanza non valesse, da sola, ad integrare l'ascritto reato di frode fiscale, dovendosi, al medesimo fine, ritenere necessaria la presenza, da un lato, di un *quid pluris* fraudolento, scaturito in un impedimento o comunque in un aggravio dell'attività accertatrice del Fisco e, dall'altro, della configurabilità, in capo agli imputati, di una piena consapevolezza circa la fraudolenza dell'attività contrattuale posta in essere. Nonostante, pertanto, le circostanze oggettive dell'operazione fossero state ritenute concretamente idonee a falsare una genuina ricostruzione del negozio da parte del Fisco, il Tribunale aveva poi escluso la ricorrenza del reato di frode fiscale, valutando che non potesse dirsi superato il ragionevole dubbio circa la reale volontà degli imputati di occultare, a fini ingannatori, alcuni aspetti del rapporto contrattuale realizzato.

⁹¹⁵ *Ivi*, 233.

⁹¹⁶ Corte d'Appello di Roma, sez. IV pen., 28 dicembre 1999, n. 78, in *Giur. imp.*, 2000, 220 ss.

⁹¹⁷ Trib. di Pordenone, 12 luglio 1997, in *Il Fisco*, 1997, 9991.

La mancata condanna, però, non aveva portato i giudici ad escludere completamente la possibilità di configurare una responsabilità penale per la realizzazione di condotte elusive, ma gli aveva, semmai, fatto subordinare, simile eventualità, alla ricorrenza di un rilevante *quid pluris* di carattere fraudolento ed alla configurabilità, in capo agli imputati, di un elemento soggettivo che risultasse compatibile con la circostanza medesima.

La posizione era poi stata confermata dalla Corte d'Appello di Trieste⁹¹⁸ (che aveva ravvisato, nell'operazione, un comportamento meramente elusivo ed in quanto tale non integrante gli estremi del reato *ex art. 4*) ma non aveva, invece, riscontrato il favore della dottrina maggioritaria⁹¹⁹, che si era, del resto, schierata, sino a quel punto, nettamente a favore della più completa irrilevanza penale delle condotte elusive. Era stato, difatti, argomentato, in dottrina, come, a differenza che nelle condotte integranti il reato di frode fiscale, nei fenomeni elusivi non si potesse riscontrare un effettivo contrasto tra la realtà giuridico-formale realizzata e quella riprodotta all'interno della dichiarazione dei redditi: sebbene i contegni elusivi, infatti, potessero concretamente risolversi nella realizzazione di artifici volti alla sottrazione di materia imponibile, risultava altrettanto vero che, gli stessi, non potessero comunque determinare l'effetto di alterare la veridicità della dichiarazione fiscale, la quale, al contrario, continuava a riprodurre fedelmente quanto si era verificato nella realtà giuridica di riferimento. Era stato, in altre parole, rilevato come, "mentre la frode fiscale si realizza nella dichiarazione, nell'elusione si verifica eventualmente una frode che rimane, però, sempre al di fuori della dichiarazione medesima"⁹²⁰.

A simili considerazioni, peraltro, la dottrina più attenta aveva poi aggiunto la valutazione di come, tra l'elemento soggettivo che animava i responsabili delle condotte elusive e quello presente in capo agli autori delle condotte fraudolente, corresse, a ben vedere, una diversità

⁹¹⁸ Corte d'Appello di Trieste, 15 luglio 1998, n. 696, in *Il Fisco*, 1998, 11921.

⁹¹⁹ v. A. PATRONO, *Elusione, evasione, illecito penale*, in *Il Fisco*, 1986, 3145 s.; B. ASSUMMA, *Aspetti penali dell'elusione; l. 516 e d.l. 69/89*, in AA. VV., *Evasione ed elusione. Atti del Convegno Fabriano*, 23 giugno 1989, a cura di F. MANCINELLI, Napoli, 1989, 85 ss.; A. ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, cit., 1075 ss.; I. CARACCIOLI, *Tutela penale del diritto di imposizione fiscale*, Bologna, 1992, 111 ss.; A. MARIOTTI – P. VENTURATI, *La nuova frode*, cit., 156 ss.; C. DE GREGORIO, *Frode fiscale mediante interposizione fittizia di società di comodo*, in *Il Fisco*, 907 ss.; M. NOBILI, *La frode fiscale*, in AA. VV., *Responsabilità e processo penale per i reati tributari*, Milano, 1992, 357 ss.; R. LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. trib.*, 1994, 227 ss.; G. BERSANI, *La rilevanza penale delle condotte elusive alla luce della nuova formulazione di frode fiscale*, in *Il Fisco*, 1994, 416 ss.; A. MAMBRIANI, *La frode fiscale ex art. 4 lett. f) legge 516/82: esegesi della norma, ipotesi di concorso con i reati societari, rapporti col fenomeno dell'elusione fiscale*, in *Riv. pen.*, 1995, 1280 ss.; G. IZZO, *La frode esterna quale reato di pericolo di evasione di imposta*, in *Il Fisco*, 1995, 3606 ss.; A. LANZI – G. BERSANI, *I nuovi reati tributari. Con particolare riferimento alle tematiche del diritto penale d'impresa*, Torino, 1995, 258 ss.; e F. BIRIGAZZI, *Gli eventuali riflessi penalistici dei più diffusi fenomeni di elusione fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 1999, 486 ss.;

⁹²⁰ A. MARIOTTI – P. VENTURATI, *La nuova frode*, cit., 157.

sostanziale, dal momento che, l'intenzione di conseguire, *secundum legem*, un vantaggio fiscale risultava del tutto differente da quella di ottenere un illecito risparmio di imposta⁹²¹, divenendo, per questo motivo, “assai poco corretto equiparare il fine di evasione al fine di elusione”⁹²².

Allo stesso tempo, però, non era mancato nemmeno chi⁹²³ si schierasse a favore della rilevanza penale delle condotte elusive, rilevando come, le stesse, si dimostrassero concretamente idonee a determinare quell'*immutatio veri* necessaria ad integrare il reato di frode fiscale. Muovendo dalla considerazione di come, quanto “tutelato dalla norma, è la possibilità per il Fisco di conoscere i fatti materiali generatori di reddito nella loro reale essenza, al di là dei mascheramenti formali (e nel diritto penale la condotta va sempre colta nella sua reale estrinsecazione, al di là dell'apparenza)”⁹²⁴, tale dottrina aveva fatto notare come non risultasse chiaro “perché non possa essere poi ritenuta come frode fiscale un'operazione attuata mediante contratti e documenti pur reali e non falsi, ma che nel loro insieme siano idonei ad ingannare il Fisco, sottendendo una realtà ben diversa”⁹²⁵, aggiungendo *a fortiori* come, “ciò che viene contestato agli uffici accertatori ed ai giudici tributari (e cioè di cogliere la sostanza, al di là dell'aspetto formale del contratto o del documento), non può essere, invece, negato al giudice penale, che deve ricercare la verità, con pienezza di mezzi d'indagine”⁹²⁶.

Il rischio legato ad una siffatta interpretazione, naturalmente, risultava quello di un'indiscriminata estensione dell'area del penalmente rilevante, ma il suo autore aveva opposto, ad una simile eventualità, la possibilità di affidare, all'elemento soggettivo del dolo di evasione, il ruolo di spartiacque tra le condotte lecite e quelle illecite, distinguendo tra negozi

⁹²¹ G. IZZO, *La frode esterna quale reato di pericolo di evasione di imposta*, cit., 3608.

⁹²² A. ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, cit., 1077.

⁹²³ A. TOPPAN, *Elusione fiscale e sanzioni penali. Sintesi dell'intervento del 16 ottobre 1993 alla prima giornata di studio del seminario sull'elusione promosso dall'Associazione dei Dottori Commercialisti delle Tre Venezie*, in *Rass. trib.*, 1994, 205 ss.; Sul punto meritano di essere segnalata, altresì, le posizioni di F. GALLO, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, cit., 1989, 384 ss.; e di N. POLLARI – G. GRAZIANO, *I reati tributari in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, Milano, 1996, 91, i quali rilevano come “anche comportamenti semplicemente elusivi (ad esempio, i negozi giuridici posti in essere per mascherare l'effettiva capacità contributiva) ben potranno rilevare – come comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali – laddove siano integrati artifici o raggiri tali da integrare gli estremi della frode fiscale”.

⁹²⁴ A. TOPPAN, *Elusione fiscale e sanzioni penali*, cit., 206.

⁹²⁵ *Ibidem*.

⁹²⁶ *Ivi*, 207.

posti in essere al solo fine di evitare l'imposizione dovuta e negozi realizzati, invece, anche per altre e diverse finalità⁹²⁷.

Il pregio di tale tesi, sebbene a distanza di anni sia poi stata ampiamente rivista dal proprio autore, (che ha limitato la configurabilità della responsabilità penale alle sole ipotesi tassativamente previste dalla legge come illecite⁹²⁸) risiede nel fatto che, la stessa - non fosse altro che per la stretta contiguità che legava i giudici al suo artefice⁹²⁹ - ha saputo rivelare una notevole capacità d'influenza nei confronti delle successive evoluzioni giurisprudenziali (a partire dalla menzionata statuizione del Tribunale di Pordenone). Le argomentazioni riferite poc'anzi, del resto, parrebbero effettivamente recare già *in nuce* quel medesimo indirizzo sostanzialista che verrà poi largamente sposato dai giudici di legittimità e, soprattutto, rivelano, in maniera sorprendentemente paradossale (poiché non ancora accompagnate da quegli stessi orientamenti giurisprudenziali sui quali potranno in seguito contare i giudici della Suprema Corte), le pressoché identiche posizioni che saranno poi fatte proprie dagli ermellini, a distanza di quasi due decenni.

In questa fase iniziale, tuttavia, l'orientamento predominante continuava a restare quello volto a configurare, tra responsabilità penale e fenomeno elusivo, un rapporto di assoluta incompatibilità, rilevando come, "se una fattispecie è autenticamente elusiva, non può integrare il reato di frode fiscale e, viceversa, se integra il delitto in questione, fuoriesce certamente dell'ambito elusivo"⁹³⁰.

3.5.2 *La II fase: l'avvento dell'art. 37-bis e la riforma dei reati fiscali*

Sul finire degli anni '90, quando l'irrilevanza penale delle condotte elusive pareva ormai una questione del tutto pacifica, anche per via delle soluzioni giurisprudenziali approntate sino a quel punto, intervennero, però, due importanti riforme legislative che rimescolarono completamente le carte in tavola, riportando in auge il problema della possibile illecità penale

⁹²⁷ *Ivi*, 208.

⁹²⁸ A. TOPPAN, *Verso la soluzione il dibattito sugli aspetti penali dell'elusione fraudolenta?*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 909, secondo il quale "non sarebbe neppure ipotizzabile un inquadramento, nella fattispecie prevista dall'ultima parte dell'art. 4, lett. f), l. 516/1982, di operazioni quali ad es. il *dividend stripping* o il *leasing back*, non contemplate come illecite dall'art. 10 nelle sue molteplici modificazioni, né da altre norme specifiche. La rilevanza penalistica, ed il relativo dibattito, dovrebbero, perciò, immediatamente restringersi all'ambito molto limitato delle ipotesi elusive tassativamente previste dalla legge come illecite".

⁹²⁹ Il dott. Toppan si trovava, difatti, a svolgere, all'epoca dei menzionati commenti, il ruolo di Procuratore della Repubblica di Treviso, per divenire poi Giudice del medesimo Tribunale ed, infine, presidente del Tribunale di Venezia.

⁹³⁰ A. MAMBRIANI, *La frode fiscale ex art. 4 lett. f) legge 516/82*, cit., 1282.

del fenomeno. Si trattava, in particolare, dell'art. 7 del d.lgs. 358/1997 (che, introducendo all'interno del D.P.R. 600/73 l'art. 37-*bis*⁹³¹, era intervenuto sulla materia tributaria) e, soprattutto, del d.lgs. 74/2000, che era andato a produrre un'importante modifica dell'assetto penalistico di riferimento.

Il problema, in concreto, veniva ad essere originato dal fatto che, le due riforme, non parevano essersi mosse in totale sincronia, ma erano andate invece a sovrapporsi in maniera potenzialmente equivoca. Se con l'art. 37-*bis*, infatti, il legislatore aveva inteso mitigare la normativa che consentiva all'amministrazione fiscale di disconoscere i vantaggi tributari derivanti dalle operazioni elusive (circoscrivendone l'applicabilità alle sole ipotesi di aggiramento degli obblighi o dei divieti tributari poste in essere per ottenere delle riduzioni d'imposta o dei rimborsi altrimenti indebiti), con la riforma penale, pur mirando all'introduzione d'un sistema più marcatamente oggettivo rispetto a quello precedente, non aveva, tuttavia, chiuso i varchi per una possibile riconducibilità delle condotte medesime alle nuove ipotesi delittuose delineate dalla novella.

Ciò in quanto, pur dando vita ad un sistema che risultava astrattamente costruito per punire i soli comportamenti evasivi ed anche in assenza di un riferimento diretto alle condotte elusive come autonoma fattispecie criminosa, il legislatore aveva inserito, nel contesto del d.lgs. 74/2000, una norma capace d'instillare il dubbio che vi fosse ancora una qualche forma di connessione tra la fattispecie di elusione e quella di evasione fiscale⁹³². Si trattava, in particolare, dell'art. 16, il quale, escludendo espressamente la punibilità del contribuente che, "avvalendosi della procedura d'interpello, si è uniformato ai pareri ministeriali e del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulle quali si è formato il silenzio assenso" sembrava suggerire la conclusione che, le condotte riconducibili ad uno schema elusivo, potessero - per i casi in cui non si fossero trovate a operare le predette scriminanti - dare vita ad ipotesi penalmente rilevanti⁹³³. Nella relazione governativa che aveva accompagnato il d.lgs. 74/2000, ad onor del vero, una simile ipotesi era stata espressamente esclusa, venendo, al contrario, esplicitato che, la norma in questione, non avrebbe potuto essere letta "a rovescio" - per sancire cioè la

⁹³¹ v., *supra*, Cap. II, par. 4.3, 103 ss.

⁹³² F. GALLO, *La rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2001, 324 ss.

⁹³³ v. G. BERSANI, "Elusione fiscale e dichiarazione infedele", in *Il Fisco*, 2002, 7675 ss.; e A. ADONNINO, *Parere del Ministero delle finanze e del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e rilevanza penale dell'elusione*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 243 ss.

rilevanza penale delle condotte elusive – ma unicamente in senso favorevole per il contribuente⁹³⁴. Nella sua versione definitiva, tuttavia, il decreto aveva poi finito per prevedere delle disposizioni che parevano, invece, avvalorare letture di senso contrario, spingendo così la dottrina ad interrogarsi sulla riconducibilità delle condotte in questione alle nuove fattispecie incriminatrici.

L'art. 7, ad esempio, aveva individuato come esimenti dei fatti punibili a norma degli artt. 2, 3 e 4, le "rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio, eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile", nonché le "rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio": la disposizione, dunque, pareva lasciare aperta la possibilità che, condotte elusive consistenti in violazioni del principio di competenza o di altri criteri valutativi, potessero effettivamente dare luogo ad una responsabilità di tipo penale⁹³⁵. A ciò s'aggiungeva la considerazione di come, l'art. 1 lett. f) del medesimo decreto, avesse delineato una nozione di imposta evasa che andava a coincidere con la differenza tra "l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione", facendo pertanto in modo che, nella genericità di tale definizione (che risultava, peraltro, autonoma rispetto a quella utilizzata a fini amministrativi), potessero trovare cittadinanza anche le "indebite riduzioni d'imposta" di cui all'art. 37-*bis* e, dunque, uno dei possibili risultati cui avrebbe portato l'attuazione di condotte elusive.

Risultava allo stesso tempo evidente, però, che simili valutazioni si presentassero fortemente distoniche rispetto a quelle che, invece, erano state le intenzioni poste alla base del d.lgs. 74/2000 (e, prima ancora, della legge delega n. 250 del 1999). Con la riforma legislativa, infatti, si era tentato di dare vita ad un cambiamento radicale della materia penal-tributaristica, sottraendola al campo del diritto tributario (dov'era stata sino a quel punto confinata) ed affidandola al suo ambito più naturale: quello, per l'appunto, del diritto penale. Per fare ciò, si era deciso di fare leva sul recupero delle categorie e dei principi più propri della materia

⁹³⁴ Nella Relazione ministeriale si legge, infatti, che "nelle ipotesi di mancata sottoposizione del caso al parere del Comitato resta comunque pienamente salva la possibilità che la condotta del contribuente, intesa allo sfruttamento delle operazioni consentite dalla legge civile al fine di realizzare risparmi d'imposta, vada ricondotta al paradigma di quella che è tradizionalmente qualificata come semplice elusione d'imposta, quale categoria concettualmente contrapposta all'evasione, rimanendo dunque priva di ogni effetto penale. In altre parole, la disposizione di cui all'art. 16 è unicamente di favore per il contribuente e non può essere letta, per così dire, a rovescio, ossia come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie *latu sensu* elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo"; v. *Relazione governativa al decreto legislativo n. 74/2000*, in *Guida dir.*, XIV, 43 ss.

⁹³⁵ I. CARACCIOLI, *Riforma del falso n bilancio e rapporti con reati tributari*, in *Il Fisco*, 2002, 6768.

penalistica, abbandonando quelli più incerti del diritto tributario: era stato, pertanto, individuato un nuovo e diverso bene giuridico di riferimento (passando dall'evanescente e fumoso bene della c.d. trasparenza fiscale a quello più concreto ed affidabile del patrimonio erariale)⁹³⁶ e s'era, altresì, tentato di affidare la tipizzazione delle fattispecie incriminatrici a condotte dalla più chiara connotazione pragmatica (l'art. 9 della legge delega, infatti, aveva sin dall'inizio fatto presente la necessità di prevedere un ristretto numero di fattispecie delittuose, caratterizzate da una rilevante offensività per gli interessi dell'erario ed aventi ad oggetto le dichiarazioni annuali dei contribuenti, - ove fraudolente, infedeli o non presentate - precisando altresì che si sarebbero dovute determinare delle soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi)⁹³⁷.

Nonostante tali propositi, però (e nonostante non si fosse proceduto ad una loro esplicita criminalizzazione), gli interpreti avevano rilevato come, il testo concretamente emanato, lasciasse ancora viva la possibilità che le condotte elusive venissero effettivamente ricondotte all'interno delle nuove disposizioni, facendo pertanto in modo che trovasse completa vanificazione il progetto legislativo di lasciarsi alle spalle la presenza di fattispecie incriminatrici costruite secondo il modello delle norme penali in bianco⁹³⁸. Mettendo da parte l'intenzione del legislatore e concentrandosi, invece, sull'interpretazione letterale delle disposizioni, la dottrina s'era di conseguenza andata ad interrogare, procedendo per via di torre⁹³⁹, su quali, tra le nuove fattispecie, potesse astrattamente accogliere, al proprio interno, il *genus* delle condotte elusive.

Sul punto s'erano andate originando soluzioni interpretative anche molto diverse tra loro.

Se, da una parte, infatti, non erano residuati dubbi⁹⁴⁰ circa l'impossibilità di ricondurre i comportamenti di matrice elusiva all'interno delle fattispecie di dichiarazione fraudolenta

⁹³⁶ A. MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA. VV., *Diritto penale tributario*, a cura di E. MUSCO, Milano, 2002, 13 ss.

⁹³⁷ A. PERINI, *Verso la riforma del diritto penale tributario: osservazioni sulla legge di delegazione*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 1999, 680 ss.

⁹³⁸ A. D'AVIRRO, *L'elusione entra "a torto" nell'illecito penale tributario*, in *Corr. giur.*, 2012, 495.

⁹³⁹ Vale a dire, per esclusione; v. A. CUGINI, *L'elusione fiscale è fattispecie non riconducibile a quella di evasione, e non costituisce comunque reato*, in *Cass. pen.*, 2012, 280.

⁹⁴⁰ v., tra i primi, D. CERQUA, *Commento al d.lgs. 74/2000*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, 576 ss.; G. BERSANI, *Luci e ombre nella riforma del diritto penale tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, 11308 ss.; R. LUPI, *Elusione e sanzioni penali*, in AA. VV., *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, a cura di R. LUPI, 2000, 160 ss.; A. D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in AA. VV., *La riforma del diritto penale tributario (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, a cura di U. NANNUCCI - A. D'AVIRRO, 2000, 130 ss.; F. GALLO, *La rilevanza penale dell'elusione fiscale*, cit., 324 ss.; G. PEZZUTO, *L'esclusione della punibilità in caso di adeguamento al parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*, in *Rass. trib.*, 2001, 1562; A. PERINI, *Fusione di società tra elusione, frode fiscale e nuovo diritto penale tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 66 ss.; R. PISANO,

mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2), di omessa dichiarazione (art. 5), di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8) di occultamento o distruzione di scritture contabili o altri documenti obbligatori (art. 10) e di c.d. frode esattoriale (art. 11), dall'altra, era risultata assai dibattuta la possibilità di ritenere integrati i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, *ex art. 3 del d.lgs. 74/2000*, e/o quello di dichiarazione infedele, di cui al successivo art. 4.

Quanto al primo, era apparso ad alcuni intuitivo rilevare una sorta di coerenza logica tra la fattispecie da esso delineata ed il fenomeno elusivo, rinvenendone un possibile punto di tangenza nella fraudolenza delle condotte. L'osservazione aveva spinto parte della dottrina⁹⁴¹ a sostenere che "l'elusione fiscale potrà tecnicamente comportare l'incriminazione ai sensi dell'art. 3, sempre che la condotta, che per rilevare a questi fini deve essere in ogni caso connotata da fraudolenza, si accompagni ad una falsa rappresentazione contabile e sempre che gli organi inquirenti acquisiscano sufficienti fonti di prova circa l'esistenza dei mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di tale falsità [...] In definitiva, quindi, si ritiene che in base all'assetto derivante dalla riforma, l'elusione fiscale sia di per sé suscettibile, in astratto, di integrare anche l'ipotesi di dichiarazione fraudolenta *ex art. 3*, almeno nei casi in cui la costruzione elusiva abbia richiesto l'adozione di modalità complesse, ricercate, diciamo così innaturali e per ciò stesse artificiose, accompagnate da una rappresentazione contabile non veritiera"⁹⁴².

La dottrina maggioritaria, tuttavia, non s'era trovata d'accordo con una simile prospettazione e, pur concordando sul fatto che l'elusione fiscale desse vita ad un aggiramento obliquo⁹⁴³ del precetto normativo, aveva escluso che la stessa potesse risolversi in un'attività fraudolenta capace d'ostacolare l'attività accertatrice del Fisco. Era stato, difatti, argomentato che, "la ricostruzione dell'effettiva volontà delle parti risulta del tutto agevole; una mera acquisizione documentale permette di individuare quali siano gli intenti dei contribuenti interessati, i loro comportamenti, gli effetti economici voluti e quelli effettivamente realizzati. In altri termini, il fenomeno elusivo non pone capo ad una controversia sull'accertamento del fatto, ma

Cenni sui fondamenti costituzionali della disciplina penale tributaria e sulla rilevanza penalistica dell'elusione fiscale, in *Riv. dir. imp.*, 2002, 615 ss.; e M. DI SIENA, *Brevi considerazioni sulla criminalizzazione dell'elusione fiscale*, in *Il Fisco*, 2003, 8632 ss.

⁹⁴¹ G. PEZZUTO, *L'esclusione della punibilità in caso di adeguamento al parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*, cit., 1562 ss..

⁹⁴² *Ivi*, 1628 s.

⁹⁴³ R. LUPI, *Elusione e sanzioni penali*, cit., 156.

esclusivamente sull'interpretazione giuridica dello stesso"⁹⁴⁴. Anche nel caso di un effettivo sviamento dello spirito delle leggi, pertanto, la dottrina aveva rilevato che, i profili di censurabilità delle condotte elusive, avrebbero al più interessato dei meri parametri metagiuridici, mentre, nella prospettiva dello stretto diritto, le stesse non avrebbero potuto che ritenersi comunque pienamente corrette e, dunque, del tutto lecite. Veniva, del resto, rilevato come, nemmeno da un punto di vista documentale i fenomeni elusivi si sarebbero estrinsecati in falsità d'alcun genere – elemento, questo, anch'esso necessario per configurare il reato in questione – accadendo al contrario che, il contribuente, procedesse a dare piena contezza, nelle scritture contabili, dei passaggi attraverso i quali era pervenuto alla realizzazione del proprio disegno di strumentalizzazione della normativa fiscale⁹⁴⁵.

In assenza di mezzi fraudolenti, dunque, ed in mancanza di una falsa rappresentazione contabile, non residuava, agli interpreti, altra strada che escludere la possibilità di ricondurre le condotte elusive alla fattispecie incriminatrice di cui all'art. 3.

Nonostante l'apparente incoerenza di fondo⁹⁴⁶, quindi, le valutazioni sull'eventuale rilevanza penale del fenomeno elusivo rimanevano unicamente affidate al delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4, che tratteggiava la meno severa di tutte le fattispecie penali-tributaristiche e costituiva, secondo la dottrina, una sorta di “girone intermedio, sospeso tra il limbo dell'illecito amministrativo e le malebolge della dichiarazione fraudolenta”⁹⁴⁷.

Nelle intenzioni del legislatore, tale disposizione avrebbe dovuto rappresentare un'ipotesi residuale e di chiusura⁹⁴⁸, la cui condotta sarebbe andata sostanzialmente a coincidere con la commissione di una falsificazione ideologica svincolata da qualsivoglia frode⁹⁴⁹. A differenza che nelle fattispecie di cui agli artt. 2 e 3, infatti, la norma in questione non richiedeva l'attuazione di particolari alterazioni contabili, né tantomeno necessitava la realizzazione di altro tipo di frodi, venendo, invece, integrata già solo dalla

⁹⁴⁴ M. DI SIENA, *Brevi considerazioni sulla criminalizzazione dell'elusione fiscale*, cit. 3118.

⁹⁴⁵ A. MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 91.

⁹⁴⁶ v. M. DI SIENA, *Brevi considerazioni sulla criminalizzazione dell'elusione fiscale*, cit. 3118; il quale non manca di considerare come “tale conclusione, se da un lato, può stupire [in quanto l'ordinamento appronta una risposta relativamente più blanda proprio a fronte dei comportamenti dalla potenzialità lesiva più elevata], dall'altro, è l'unica che risulta perfettamente coerente sia con il principio di tassatività che presiede all'intera materia penale, sia con la struttura stessa delle fattispecie ex d.lgs. n. 74/2000”.

⁹⁴⁷ A. PERINI, *Il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, 1261.

⁹⁴⁸ G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2000, 62.

⁹⁴⁹ A. LANZI, *Art. 4 – Dichiarazione infedele*, in AA. VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di I. CARACCIOLI – A. GIARDA – A. LANZI, Padova, 2001, 208.

presentazione di una dichiarazione fiscale ideologicamente falsa⁹⁵⁰, consistente nell'indicazione di elementi attivi inferiori al loro effettivo ammontare o di elementi passivi fittizi (purché entrambi, comunque, non inferiori a determinate soglie di punibilità).

Per la definizione di questi elementi, naturalmente, veniva ancora una volta in rilievo l'art. 1 dello stesso decreto, il quale stabiliva che “per elementi attivi o passivi” dovessero essere intese le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o alle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto⁹⁵¹. Se il concetto di “elementi superiori a quelli effettivi”, però, non pareva generare particolari difficoltà interpretative, risultava, invece, foriera di notevoli equivoci la nozione di “elementi passivi fittizi”, dal momento che, la stessa, presupponeva inevitabilmente una corretta individuazione del concetto di fittizietà.

Proprio tale nozione, peraltro, finiva con l'assumere una rilevanza decisiva anche ai fini della valutazione delle conseguenze sanzionatorie del fenomeno elusivo, dal momento che, la stessa, rappresentava una sorta di “cavallo di Troia, utilizzato da alcuni interpreti e dagli uffici finanziari, per tentare di sostenere che le fattispecie elusive fossero passibili di sanzioni penali”⁹⁵².

La dottrina, in particolare, ne aveva suggerito due possibili ed alternative interpretazioni: da un lato, vi era, infatti, chi⁹⁵³ sosteneva che la nozione di “elementi passivi fittizi” avrebbe dovuto essere intesa come mera indicazione di elementi reddituali non effettivi e non reali (concezione c.d. naturalistica); dall'altro, invece, chi⁹⁵⁴ argomentava come, nella stessa nozione, avrebbero dovuto altresì farsi rientrare gli elementi effettivi, ritenuti ineducibili in forza di specifiche disposizioni di legge (riguardanti, ad esempio, l'inerenza o la competenza dei costi). Risultava, di conseguenza, evidente che, in base a quest'ultimo approccio (c.d. normativo), le condotte elusive avrebbero potuto determinare, ove disconosciute in forza dell'art. 37-*bis*, elementi passivi fittizi, andando in questa maniera a realizzare la componente strutturale oggettiva richiesta dal delitto di dichiarazione infedele.

⁹⁵⁰ A. PERINI, *Il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 1261.

⁹⁵¹ G. BERSANI, *L'interpretazione del concetto di fittizietà nella dichiarazione fraudolenta e infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2003, 373.

⁹⁵² T. LANDI, *La vexata quaestio della rilevanza penale della elusione*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 631.

⁹⁵³ v., tra gli altri, I. CARACCIOLI, *Passivi fittizi senza margini interpretativi*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 aprile 2000, 17; ID., *Nasce un diritto penal-tributario trentino? Sulla nozione di costi fittizi nel “Protocollo d'intesa” tra uffici finanziari ed Autorità giudiziaria*, in *Il Fisco*, 2001, 1154 ss.; v., altresì, G. ZOPPINI, *La condotta elusiva sotto il profilo della pena*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 579 s.

⁹⁵⁴ v. V. NAPOLEONI, *I fondamentali del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, 92; G. IZZO, *Bivalenza della nozione di elementi passivi fittizi nei reati dichiarativi*, in *Il Fisco*, 2001, 7584 ss.; A. PERINI, *Il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 1262; F. GALLO, *La rilevanza penale dell'elusione fiscale*, cit., 320; e G. BERSANI, *I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione*, Padova, 2003, 95.

La dottrina maggioritaria, invero, si era apertamente schierata nel senso opposto, sostenendo che “un elemento passivo è fittizio solo quando non esiste nella realtà, non quando semplicemente dà luogo a questioni di deducibilità fiscale in un dato esercizio e per un dato ammontare, pur essendo stato realmente sostenuto all’interno dell’impresa”⁹⁵⁵. Una buona parte degli autori, però, si era nondimeno ostinata a ribadire che, a ben vedere, non sussistessero ragioni particolari per escludere la fittizietà anche dei costi effettivi (qualora, ad esempio, gli stessi fossero dipesi da condotte di tipo elusivo). In tale direzione, del resto, si erano già precedentemente espresse sia la Circolare n. 11400/2000 del Comando della Guardia di Finanza⁹⁵⁶ che il protocollo d’intesa sottoscritto dalla Procura di Trento, con la Guardia di Finanza locale e la Direzione provinciale dell’Agenzia delle Entrate⁹⁵⁷.

Le principali ragioni a sostegno di una simile interpretazione parevano essenzialmente da rinvenirsi nella sussistenza, in suo favore, di alcuni argomenti di carattere letterale e logico-sistematico. Dal primo punto di vista, infatti, (appellandosi all’esempio della fattispecie di cui all’art. 2) veniva fatto rilevare come il legislatore avesse appositamente differenziato le nozioni di inesistenza e di fittizietà, volendo probabilmente, in tale maniera, sottintendere che l’inesistenza degli elementi passivi costituisse, in realtà, una soltanto delle possibili situazioni idonee a determinarne, poi, la fittizietà. Dal punto di vista teleologico, invece, veniva argomentato come, la presenza del già citato art. 7, fornisse una prova inconfutabile del fatto che, la violazione del principio di competenza, sarebbe risultata rilevante anche ai sensi dell’art. 4, dal momento che, se così non fosse stato, non avrebbe poi avuto alcun senso prevedere anche un’apposita clausola di non punibilità.

Per tali ragioni, dunque, una consistente parte della dottrina aveva continuato a sostenere che, nella nozione di costi fittizi, dovessero altresì farsi rientrare “quelli che non concorrono a formare il reddito non perché inesistenti, ma semplicemente perché fiscalmente irrilevanti,

⁹⁵⁵ I. CARACCIOLI, *Nasce un diritto penal-tributario trentino? Sulla nozione di costi fittizi nel “Protocollo d’intesa” tra uffici finanziari ed Autorità giudiziaria*, cit., 1154.

⁹⁵⁶ v. Circolare del Comando generale della Guardia di Finanza, n. 11400 del 14 aprile 2000, in *Fin. Fisco*, 2000, 2216; nella quale viene affermato che “in via interpretativa, gli «elementi passivi fittizi» s’intendono costituiti dalle componenti negative non vere, non inerenti, non spettanti, o insussistenti nella realtà, che risultino dichiarate in misura superiore a quella effettivamente sostenuta o a quella ammissibile in detrazione”.

⁹⁵⁷ v. Protocollo d’intesa del 25 ottobre 2000 tra la Procura della Repubblica di Trento, il Comando regionale del Trentino Aldo Adige della Guardia di Finanza e la Direzione delle entrate per la Provincia autonoma di Trento, in *La tutela penale degli interessi erariali*, in *Il Fisco*, 2001, 9771; nel quale viene affermato come tra gli elementi fittizi vadano senz’altro ricompresi anche i costi non inerenti.

come [...] può essere il caso dei costi che derivano da una condotta elusiva fiscalmente illecita”⁹⁵⁸.

La prospettazione in questione, però, tra le numerose obiezioni cui andava incontro, s’esponeva soprattutto a quelle di chi⁹⁵⁹ riteneva che, le disposizioni antielusive, non fossero altro che mere norme procedurali e che, in quanto tali, avrebbero dovuto risultare applicabili esclusivamente dal Fisco, nella fase dei controlli, e non già dai contribuenti in sede di autoliquidazione, con la conseguenza che, le stesse, non avrebbero perciò rilevato ai fini della valutazione di veridicità della dichiarazione fiscale. A tale argomentazione, i fautori della tesi normativa replicavano come, in realtà, in un sistema fondato sull’autoliquidazione delle imposte, la normativa antielusiva avrebbe in ogni caso finito per interessare anche i contribuenti, dal momento che, nel redigere le proprie dichiarazioni, gli stessi avrebbero comunque dovuto tenere conto del quadro giuridico complessivo e, dunque, anche delle norme antielusive⁹⁶⁰: ne discendeva, pertanto, che un’eventuale violazione dell’art. 37-*bis* avrebbe effettivamente potuto determinare una dichiarazione infedele rispetto a quelle che risultavano, invece, le componenti reddituali reali.

Da simili conclusioni, tuttavia, i sostenitori della c.d. concezione normativa non si erano poi trovati concordi nel ritenere la rilevanza penale concreta delle condotte elusive. Pur valutando, infatti, che, mediante le stesse, risultasse astrattamente possibile integrare il delitto di dichiarazione infedele di cui all’art. 4, una parte degli autori⁹⁶¹ aveva fatto, comunque, notare come, il delitto in questione, avrebbe in ogni caso richiesto la presenza del dolo specifico d’evasione in capo al soggetto attivo del reato, e ciò avrebbe finito per limitare grandemente l’alea d’irrogazione effettiva delle sanzioni criminali. L’applicazione concreta dell’art. 37-*bis*, d’altronde, presupponeva necessariamente l’assegnazione di un potere discrezionale molto penetrante in capo all’Amministrazione finanziaria, che finiva così per diventare l’unico e vero arbitro di quanto fosse da ritenere elusione e quanto, invece, una

⁹⁵⁸ F. GALLO, *La rilevanza penale dell’elusione fiscale*, cit., 323.

⁹⁵⁹ A. SPOTO, *Revisione della clausola antielusione (art. 10, legge 408/1990) si devono applicare le sanzioni sull’elusione*, in *Il Fisco*, 1997, 6452 ss.

⁹⁶⁰ F. GALLO, *La rilevanza penale dell’elusione fiscale*, cit., 325; il quale rileva come sia “evidente che una norma del genere non può che avere natura sostanziale, in quanto richiede al contribuente di tener conto, sin dal momento della redazione della dichiarazione, del quadro giuridico complessivo (incluso il precetto da essa stessa indicato) e lo vincola alla sua osservanza. È insomma una norma che non si limita ad attribuire poteri da svolgere nell’ambito del procedimento di imposizione, ma che stabilisce veri e propri obblighi di contribuzione ex art. 53 della Costituzione”.

⁹⁶¹ v. F. GALLO, *La rilevanza penale dell’elusione fiscale*, cit., 327; e M. DI SIENA, *Brevi considerazioni sulla criminalizzazione dell’elusione fiscale*, cit. 3119.

forma di legittimo risparmio d'imposta: in presenza di una distinzione tanto labile, però, appariva allo stesso tempo assai arduo poter asserire con certezza che il soggetto agente avesse voluto chiaramente perseguire un fine evasivo (e ciò anche nel caso in cui si fosse proceduto ad assegnare a tale fine una portata semantica molto ampia). Per questo motivo, dunque, la stessa dottrina che, da un punto di vista astratto, aveva ritenuto la rilevanza penale delle condotte elusive un possibile effetto collaterale della scarsa precisione della riforma legislativa, dal punto di vista concreto, ne aveva poi ritenuto assai basso il rischio di una reale verifica, escludendo che, in capo al soggetto agente, potesse venire configurato il dolo specifico richiesto dalla norma per l'effettiva comminatoria delle sanzioni penali. Il risultato ermeneutico della rilevanza penale delle condotte elusive, pertanto, veniva ritenuto sicuramente compatibile con il tenore delle disposizioni penal-tributaristiche, ma poco o per nulla convincente da un punto di vista sistematico e politico-criminale⁹⁶².

Dal punto di vista giurisprudenziale, invece, l'elaborazione interpretativa era rimasta ancora sostanzialmente ancorata agli approdi raggiunti dalle prime statuizioni. Se la dottrina, infatti, era già pervenuta a porsi - seppure in termini di mera possibilità astratta - la questione della rilevanza penale delle condotte elusive, la giurisprudenza aveva invece mantenuto, nello stesso periodo, un approccio decisamente più cauto. Non bisogna, del resto, dimenticare come, proprio in quello stesso arco di tempo, la Corte di legittimità⁹⁶³ si stesse ancora limitando a ribadire, sotto il versante civilistico-tributario, la più piena autonomia negoziale dei contribuenti e l'impossibilità di ridimensionare la stessa, se non per effetto di specifiche disposizioni di legge, in assenza delle quali non si sarebbe potuto far altro che dichiarare la presenza d'una lacuna nella disciplina tributaristica. A fronte di una simile posizione, dunque, non deve affatto sorprendere se anche la giurisprudenza penale si fosse inizialmente schierata nel senso di sostenere la più piena irrilevanza sanzionatoria delle condotte elusive.

La prima decisione ad inserirsi in tal solco, risulta senz'ombra di dubbio quella con cui, quasi in contemporanea con l'entrata in vigore del d.lgs. 74/2000, il G.i.p. di Pinerolo⁹⁶⁴ aveva

⁹⁶² F. GALLO, *La rilevanza penale dell'elusione fiscale*, cit., 321 s.; secondo il quale "l'impressione che si ha è infatti che il legislatore sia andato abbondantemente fuori misura e, comunque, non abbia tenuto nel debito conto la delicatezza della materia e le difficoltà applicative della disciplina antielusiva".

⁹⁶³ v., *supra*, Cap. II, par. 6.1, 157 ss.; e, segnatamente, le sentenze nn. 3979/2000, 11351/2001 e 3345/2002 della Cassazione civile, sezione tributaria.

⁹⁶⁴ Ufficio ind. prel. Pinerolo, 10 luglio 2000, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 66 ss., con nota di A. PERINI, *Fusione di società tra elusione, frode fiscale e nuovo diritto tributario*.

mandato assolti gli autori di una complessa operazione di riorganizzazione societaria, avvenuta mediante fusione, dall'accusa di frode fiscale, affrontando, nella stessa occasione, le questioni di diritto intertemporale originate dalla riforma legislativa.

Il caso, in particolare, aveva riguardato l'effettuazione di un'operazione di concentrazione, attuata attraverso una serie di fusioni per incorporazione, ciascuna delle quali era stata accompagnata da una consistente rivalutazione dei beni appartenenti alle società incorporate, con conseguente emersione di notevoli disavanzi di fusione. La disciplina tributaria, vigente al momento dei fatti⁹⁶⁵, pareva consentire una simile operazione, permettendo di utilizzare il disavanzo di fusione per incrementare gli ammortamenti riconosciuti fiscalmente ed abbattere così i redditi imponibili degli esercizi a venire; ciononostante, in considerazione della successiva emersione del c.d. principio di neutralità fiscale della fusione, la Procura aveva ritenuto di dover contestare agli imputati il delitto di frode fiscale *ex* art. 4, lett. f) del d.l. 429/82.

Il Giudice, di conseguenza, s'era trovato alle prese non solo con la valutazione della liceità delle condotte poste in essere dagli imputati ma altresì con il dubbio di quale fosse la norma da ritenere applicabile al caso di specie. Quanto a quest'ultimo profilo, rilevato che il delitto di frode fiscale di cui all'art. 4 fosse stato parzialmente abrogato (con riferimento a determinate soglie di punibilità) dall'entrata in vigore del nuovo delitto di cui all'art. 3 d.lgs. n. 74/2000, il giudice aveva statuito che, a trovare applicazione, dovesse essere comunque il primo dei due delitti, in ragione delle sue più favorevoli previsioni edittali (e dietro accertamento dell'effettivo superamento delle soglie di punibilità previste dalla nuova fattispecie). Con riferimento alla valutazione delle condotte, invece, egli aveva ritenuto che, "l'operazione esaminata, benché priva di linearità e di non facile ricostruzione, non determinò una rappresentazione simulata ed inveritiera della situazione impositiva delle società interessate, in grado di impedire o ostacolare l'accertamento di fatti materiali che – se portati a sua conoscenza – avrebbero permesso all'amministrazione finanziaria di accertare la falsità dei componenti positivi e negativi di reddito indicati nelle dichiarazioni dei redditi e nei bilanci a

⁹⁶⁵ Il tutto era avvenuto, infatti, alla vigilia dell'entrata in vigore della l. n. 724/1994, la quale aveva introdotto il c.d. principio di neutralità della fusione, determinando il superamento della precedente normativa, in base alla quale, invece, veniva ad assumere rilevanza fiscale anche l'ammortamento del disavanzo di fusione o, comunque, delle rivalutazioni dei cespiti patrimoniali nei quali il disavanzo poteva essere collocato.

queste allegati. Questa considerazione appare decisiva per escludere la rilevanza penale dei fatti qualificati dal P.M. come frodi fiscali esterne⁹⁶⁶.

Premesso ciò, il Giudice aveva dunque concluso nel senso di valutare che, “l’elusione fiscale, salvo il caso in cui in essa si inseriscano condotte fraudolenti aventi autonoma rilevanza penale, costituisce un comportamento lecito”⁹⁶⁷. In totale conformità con quanto era emerso nella giurisprudenza precedente (ed a quanto andava emergendo nelle statuizioni della giurisprudenza civile), dunque, egli aveva ancora una volta escluso che, al cospetto di fenomeni elusivi, potessero intervenire risposte di natura penale, dovendosi affidare la reazione dell’ordinamento unicamente al disconoscimento dei vantaggi fiscali conseguiti dal contribuente, senza neppure il venir meno della validità dei negozi realizzati.

Nel senso di non ravvisare alcun reato nelle complesse operazioni societarie poste in essere dagli imputati, si era poi successivamente allineato, a distanza di pochi anni, anche il G.i.p. di Milano⁹⁶⁸, il quale aveva disposto il non luogo a procedere nei confronti degli stessi, perché il fatto essi ascritto non poteva ritenersi sussistente.

La vicenda, in concreto, aveva nuovamente riguardato una fusione per incorporazione, asseritamente priva – nella prospettiva dell’accusa – di valide ragioni economiche e che s’era contestato essere unicamente volta all’ottenimento d’indebite riduzioni d’imposta. Valutandone, in questo caso, la liceità rispetto al nuovo parametro dell’art. 4 d.lgs. 74/2000, il giudice aveva ritenuto che, per integrare il fatto tipico del reato in questione, risultasse “indispensabile l’indicazione nella dichiarazione annuale dei redditi di elementi passivi fittizi, caratterizzati cioè dalla loro non corrispondenza alla realtà: nel caso in cui, al contrario, gli elementi passivi sono reali e l’irregolarità afferisce solo al trattamento fiscale da riservare agli stessi, la conclusione non può che essere quella della carenza di qualunque nota di fittizietà o di simulazione in ordine agli elementi reddituali presenti nella dichiarazione e, quindi, della esclusione in radice dell’ipotesi delittuosa contestata”⁹⁶⁹. Accedendo, in tale maniera, alla c.d. concezione naturalistica dell’interpretazione del concetto di fittizietà, il giudice meneghino era dunque arrivato ad escludere, già solo da un punto di vista astratto, la rilevanza penale delle

⁹⁶⁶ Ufficio ind. prel. Pinerolo, 10 luglio 2000, cit., 70.

⁹⁶⁷ *Ivi*, 71.

⁹⁶⁸ Ufficio ind. prel. Milano, 20 novembre 2002, inedita, ma massimata in *Riv. dott. comm.*, 2006, 1277.

⁹⁶⁹ *Ibidem*.

condotte elusive, giacché le stesse non erano state ritenute idonee ad integrare l'elemento oggettivo del delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4.

Quello che, però, pareva si stesse affermando, a quel punto, come una sorta di dogma interpretativo, era in realtà destinato, a distanza di pochi anni, a venire travolto dalle successive pronunce giurisprudenziali. A preparare il terreno perché tale cambio di rotta potesse effettivamente avvenire avevano, tuttavia, già precedentemente provveduto alcune pronunce della giurisprudenza di merito, delle quali, la cui più importante, risulta senz'alcun dubbio la sentenza n. 788/2004 della Corte d'Appello di Bologna⁹⁷⁰.

Il caso rimesso alla decisione dei giudici felsinei aveva riguardato la condotta di un famoso cantante italiano che, attestando fittiziamente di avere trasferito la propria residenza a Montecarlo, aveva ommesso di tenere le scritture contabili e, conseguentemente, di liquidare e versare i tributi dovuti all'Erario italiano. Nel valutarne i profili d'illiceità penale della condotta, i giudici avevano inizialmente premesso alcune importanti considerazioni sul fenomeno elusivo, ritenendo che non fosse del tutto "corretto, sul piano giuridico, sostenere che se vi è elusione non può esservi reato. Non vi è reato solo se un comportamento elusivo non si accompagna ad ulteriori condotte (commissive od omissive) che integrino gli estremi del reato. La finalità elusiva non ha una portata esimente e non può annullare la significatività di elementi di reato che vengano eventualmente riscontrati. Anzi, è la dedotta finalità elusiva che, in presenza di atti fraudolenti costituenti elemento oggettivo di reato, manifesta il suo carattere pretestuoso e la vera natura del proposito perseguito".

Passati poi a valutare la riconducibilità delle condotte sindacate al reato di cui all'art. 4, i giudici avevano rilevato come "l'infedeltà del delitto contestato va individuata nella sola non corrispondenza a realtà di quanto dichiarato: la non fedeltà della dichiarazione, prevista dalla legge come reato, non può essere resa inefficace in forza di una asserita finalità elusiva della condotta, quasi che questa si configuri sempre ed inevitabilmente come volontà diversa o più sfumata di quella di sottrarsi al pagamento delle imposte". Escluso, pertanto, che il fine elusivo si ponesse in termini di totale incompatibilità con la sussistenza del dolo specifico d'evasione in capo al soggetto agente, la Corte aveva, infine, concluso che "una volta accertata la condizione di persona fisicamente residente in Italia [dell'imputato], è davvero

⁹⁷⁰ Corte d'Appello di Bologna, 21 aprile 2004, n. 788, in *Dir. & Giust.*, 2004, 66 ss., con commento di M. D'ALESSANDRO, *La riforma dei reati fiscali non può essere abolito criminis*.

arduo sostenere la tesi secondo cui il carattere elusivo della residenza all'estero possa escludere la punibilità per infedele dichiarazione".

Confermando, così, la condanna a carico dell'imputato, i giudici avevano avvallato un'interpretazione dell'elemento soggettivo che appariva assai meno stringente rispetto a quella che era emersa, invece, nelle valutazioni della dottrina, contribuendo, in tale maniera, a dare corpo ai timori che erano stati paventati dalla stessa, nel valutare i confini pericolosamente slabbrati della fattispecie incriminatrice. Con simile atteggiamento, la sentenza aveva, dunque, finito per inaugurare una nuova stagione interpretativa della giurisprudenza, i cui echi non sarebbero stati, tuttavia, avvertiti immediatamente, ma si sarebbero nondimeno rivelati molto importanti nel modificare l'approccio dei giudici riguardo al proprio ruolo creativo ed al rispetto del principio di legalità.

3.5.3 *La III fase: l'emersione del principio antiabusivo e la sua incompatibilità con il settore penale*

A differenza che in materia penal-tributaristica, sotto il versante civile, il cambiamento di rotta interpretativa aveva iniziato, invece, a manifestarsi ben presto. Se con le sentenze nn. 20816/2005⁹⁷¹ e 22932/2005⁹⁷², la Corte di Cassazione aveva – in un primo momento - dichiarato la nullità dei contratti (per carenza di causa) in cui s'erano sostanziate le condotte elusive, con le successive pronunce nn. 21221/2006⁹⁷³, 8772/2008⁹⁷⁴ e 10257/2008⁹⁷⁵, i giudici di legittimità erano poi passati ad affermare la diretta applicabilità, nell'ordinamento tributario interno, del principio di abuso del diritto riconosciuto dalla giurisprudenza comunitaria.

Decidendo di non dar seguito alla sentenza della Corte d'Appello di Bologna, invece, la giurisprudenza penale aveva dal canto suo continuato a dichiarare che, il concetto di elusione, risultasse del tutto incompatibile con i crismi più tipici della responsabilità penale. La Corte di legittimità, tuttavia, non aveva ancora preso una posizione specifica sull'argomento.

⁹⁷¹ Cass., sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20816, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 690 ss.; v., *supra*, Cap. II, par. 6.2, 165.

⁹⁷² Cass., sez. trib., 14 novembre 2005, n. 22932, in *Giur. trib.*, 2006, 212 ss.; v., *supra*, Cap. II, par. 6.2, 163.

⁹⁷³ Cass., sez. trib., 29 aprile 2006, n. 21221, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 723 ss.; v., *supra*, Cap. II, par. 6.3, 168.

⁹⁷⁴ Cass., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 448 ss.; v., *supra*, Cap. II, par. 6.3, 171.

⁹⁷⁵ Cass., sez. trib., 21 aprile 2008, n. 10257, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 448 ss.; v., *supra*, Cap. II, par. 6.3, 171.

La prime generiche affermazioni dei giudici supremi, infatti, potevano rinvenirsi soltanto nella sentenza n. 23730/2006⁹⁷⁶, con la quale – intervenendo su un *thema decidendum* relativo la configurabilità di un reato fallimentare – gli stessi avevano pronunciato un *obiter dictum* piuttosto interessante. Era stato, difatti, asserito che “l’operazione dedotta nell’attuale vicenda, per quanto articolata in passaggi complessi e, per quanto possa lasciare il convincimento di artificiosità, non è assolutamente censurabile in termini di simulazione. Al più, potrebbe ritenersi strutturata come negozio indiretto in frode alla legge fiscale, raggiungendo il risultato di sottrarre alla tassazione la plusvalenza derivante dalla cessione di bene immobile avente valore fiscale pari al prezzo di costo. Condotta che esula dalla contestazione e che non assume (trattandosi di elusione) interesse a fine penale. Del resto questa prassi è stata diffusamente praticata all’epoca dei fatti, in vista della introduzione di norme anti-elusive (la cui violazione, peraltro, in linea di principio, non comporta conseguenze di ordine penale)”⁹⁷⁷.

La Cassazione, dunque, pareva aver confermato, seppure solo *incider tantum*, l’irrelevanza penale delle condotte elusive. L’apoditticità delle sue affermazioni, tuttavia, aveva spinto parte della dottrina⁹⁷⁸ a mettere in dubbio l’autorevolezza di un simile precedente, contestando che lo stesso potesse effettivamente apportare utili chiarimenti ad una materia tanto complessa. A distanza di qualche anno, comunque, i giudici supremi si erano nuovamente trovati ad essere investiti della questione.

Con la pronuncia n. 14486/2008⁹⁷⁹, infatti, la Cassazione era venuta più chiaramente ad affermare che, in materia di reati finanziari e tributari, “la figura del cosiddetto abuso del diritto, qualificata dall’adozione di una forma giuridica non corrispondente alla realtà economica, non ha valore probatorio perché implica una presunzione incompatibile con l’accertamento penale, ed è invece utilizzabile in campo tributario come strumento di accertamento semplificato nel contesto all’evasione fiscale”.

Ancora una volta, però, la motivazione offerta dai giudici non si era soffermata su tutti gli aspetti che erano stati, invece, considerati dalla dottrina, concentrandosi unicamente sui

⁹⁷⁶ Cass., sez. V pen., 7 luglio 2006, n. 23730, in *Dir. prat. soc.*, 2007, 62 ss., con nota di I. CARACCIOLI, *Elusione fiscale e reati tributari: un precedente giudiziario insistente*, v., altresì, il commento di P. CORSO, *Secondo la Corte di Cassazione l’elusione non integra un’evasione penalmente rilevante*, in *Corr. trib.*, 2006, 3045 ss.

⁹⁷⁷ Cass., sez. V pen., 7 luglio 2006, n. 23730, cit. 65 s.

⁹⁷⁸ I. CARACCIOLI, *Elusione fiscale e reati tributari: un precedente giudiziario insistente*, cit., 68.

⁹⁷⁹ Cass., sez. II pen., 26 novembre 2008, n. 14486, inedita, ma massimata in *Banca dati DeJure*.

profili che le erano stati imposti dalla vicenda oggetto di controversia (si trattava, infatti, di un ricorso avverso il sequestro probatorio di un velivolo italiano, che era stato immatricolato in Svizzera e poi sdoganato in territorio comunitario per conseguire un vantaggio fiscale, del quale, comunque, la Corte aveva escluso l'attitudine ad integrare il reato di evasione IVA all'importazione).

Sebbene le argomentazioni adoperate dai giudici, dunque, non potessero ancora ritenersi dotate di quella stessa solidità che può attribuirsi alle sole motivazioni più scrupolose, le stesse si erano comunque trovate ad esercitare una notevole influenza sulla giurisprudenza di merito e sulle determinazioni coeve delle Procure.

Basti, ad esempio, pensare alle parole con cui la Procura della Repubblica di Milano aveva proceduto, all'esito delle proprie indagini, a richiedere l'archiviazione per un presunto delitto di dichiarazione infedele⁹⁸⁰, valutando che il reato in questione non potesse sussistere in presenza di “costi effettivamente sostenuti ma ritenuti solo indeducibili o non del tutto inerenti oppure semplicemente connessi ad attività negoziali. La norma penale si riferisce infatti a costi fittizi, cioè privi di substrato materiale e non anche a costi fiscalmente non deducibili, non inerenti o connessi a contratti diversamente qualificati”⁹⁸¹.

La medesima posizione era poi stata ribadita in una successiva enunciazione, sempre della Procura milanese⁹⁸², con la quale era stato affermato il principio secondo cui, ove il contribuente si fosse limitato solamente “a riportare fedelmente in dichiarazione i dati economici e contabili dell'attività negoziale realmente posta in essere (anche se diversamente qualificata in sede di verifica fiscale), non può correttamente parlarsi né di esposizione di dati passivi fittizi, perché gli atti sono stati realmente realizzati e fedelmente contabilizzati, né tantomeno di omessa indicazione di attività occultate, dal momento che in tale concetto non può rientrare l'importo risparmiato e non versato al fisco”⁹⁸³.

⁹⁸⁰ Richiesta di archiviazione della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, 14 ottobre 2009, archiviata con decreto del 3 dicembre 2009; come citati da A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di un explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso “Dolce e Gabbana”*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 1030.

⁹⁸¹ *Ibidem*.

⁹⁸² Richiesta di archiviazione della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, 22 febbraio 2010, archiviata con decreto del 18 agosto 2010; come citati da A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 1031.

⁹⁸³ *Ibidem*.

Nella medesima scia interpretativa, aveva infine trovato collocazione anche un importante arresto del Tribunale di Catania⁹⁸⁴, al quale va attribuito il grande merito di essersi confrontato, per primo, con i meticolosi contributi offerti dalla dottrina, giungendo a fornire una soluzione della controversia rimessa alla sua statuizione, che era apparsa non solo adeguatamente motivata in diritto, ma anche sufficientemente condivisa dagli autori che si erano trovati a commentarla.

Il caso, in particolare, aveva riguardato l'operazione di acquisizione della società Catania Calcio, le cui modalità di realizzazione erano state contestate, nello specifico, poiché strutturate in passaggi di quote tra tre differenti entità che, sebbene avvenute nel rispetto formale della normativa in materia di *transfer pricing*⁹⁸⁵, non erano parse comunque poter trovare altra giustificazione che quella di valersi della modifica normativa che aveva reso possibile dedurre le perdite da svalutazione delle partecipazioni all'atto della loro cessione. L'Agenzia delle Entrate, ritenendo che l'operazione fosse pertanto elusiva, aveva allertato la Procura, la quale, dal canto suo, aveva contestato all'acquirente il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000.

Il Tribunale, però, pur valutando “nella specie ricorrente l'ipotesi descritta nell'art. 37-*bis*”⁹⁸⁶, aveva comunque escluso la responsabilità penale dell'imputato, ritenendo che l'elusione fiscale non fosse idonea ad integrare, da sola, alcuna fattispecie penale. La motivazione dei giudici etnei, in concreto, era passata per l'articolazione di due principali direttive argomentative: da una parte, erano state fornite le ragioni a sostegno dell'irrilevanza penale dell'elusione fiscale e, dall'altra, erano stati, invece, confutati gli argomenti addotti dalla dottrina a favore dell'argomento contrario.

⁹⁸⁴ Tribunale di Catania, 11 novembre 2009, n. 2741, in *Cass. pen.*, 2012, 267 ss., con nota di A. CUGINI, *L'elusione fiscale è fattispecie non rinvocabile a quella di evasione, e non costituisce comunque reato*; v., altresì, la nota di L. TROYER – A. INGRASSIA, *Il fatto, in quanto integrante fattispecie di natura elusiva, non è previsto dalla legge come reato; ovvero dell'irrilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Riv. dott. comm.*, 2010, 884 ss.

⁹⁸⁵ L'espressione *transfer pricing* fa riferimento ad un fenomeno complesso, di cui è difficile fornire una definizione univoca, dal momento che lo stesso non nasce in ambito giuridico-fiscale, ma si ricollega all'analisi delle relazioni economiche esistenti tra imprese che, pur appartenenti allo stesso gruppo, risiedono in Stati diversi. Nell'accezione presa in considerazione dal legislatore italiano (e disciplinata dagli artt. 110, comma 7, e 9, comma 3, del T.u.i.r.), esso consiste in una particolare tecnica elusiva che consente, mediante la manipolazione dei prezzi di trasferimento nelle transazioni infragruppo, di spostare redditi imponibili da una società ad un'altra. Sul punto, v., più ampiamente, R. CORDEIRO GUERRA, *La disciplina del transfer price nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 421 ss.; G. MAISTO, *La disciplina dei prezzi di trasferimento infragruppo*, in AA. VV., *Materiali di diritto tributario internazionale*, a cura di C. SACCHETTO – L. ALEMANNI, Milano, 2002, 257 ss.; AA. VV., *I prezzi di trasferimento: Determinanti e metodologie di calcolo*, a cura di S. BIANCHI MARTINI, Milano, 2002; E. DELLA VALLE, *Il transfer price nel sistema di imposizione sul reddito*, *Riv. dir. trib.*, 2009, 133 ss.; e P. VALENTE, *Manuale del transfer pricing*, Milano, 2009.

⁹⁸⁶ Tribunale di Catania, 11 novembre 2009, n. 2741, cit., 273.

Quanto alla prima parte, il giudice aveva principiato la propria motivazione rilevando come il vero punto dolente della questione fosse da individuare nella corretta interpretazione del concetto di fittizietà, dovendosi “stabilire se esso si attagli solo all’inesistenza sul piano fenomenico dell’elemento passivo esposto ovvero connoti anche la componente di reddito indeducibile secondo la normativa tributaria”⁹⁸⁷. Dopo aver considerato, però, che “il problema non trova spunti di risoluzione nel dato letterale, posto che nella disposizione definitoria posta in apertura del decreto 74/2000 si rintraccia esclusivamente il significato dell’espressione «elementi attivi o passivi di reddito» e non anche quello da attribuire al termine «fittizio»”⁹⁸⁸, il Tribunale aveva deciso di “spostarsi sul piano sistematico, in applicazione dell’art. 12 c.c., in una visione che ricostruisca la finalità della norma giuridica in cui si concreta la *ratio legis*, muovendo dal sistema normativo in cui la singola norma è inserita”⁹⁸⁹. Riagganciandosi, così, alle affermazioni della Cassazione Civile circa la diretta applicabilità del principio antiabusivo comunitario anche all’interno dell’ordinamento nazionale, il giudice aveva valutato come “irragionevole una formazione che, volendo attribuire al fenomeno riflessi penali, non ne faccia espressa menzione in occasione di una riforma radicale della disciplina dei reati tributari; tenuto conto della discussione all’epoca già aperta sulla disciplina delle fattispecie elusive, è quantomeno improbabile che si sia lasciata una tematica di tale spessore e problematicità alla lettura interpretativa di una norma dettata in via primaria per altre ipotesi. Al contrario è noto che nel dibattito furono espresse posizioni volte ad inserire l’elusione tra le condotte penalmente rilevanti e che tale orientamento risultò soccombente”⁹⁹⁰. Ritenuto, pertanto, che la volontà del legislatore deponesse chiaramente nel senso di escludere la rilevanza penale dei fenomeni elusivi, il Tribunale aveva poi esplicitato delle ulteriori ragioni di carattere sistematico, affermando che “si darebbe adito ad una discrasia di sistema trattando l’elusione con il massimo rigore – come avverrebbe attraverso l’inserimento della condotta nel novero del penalmente rilevante – laddove si lascia del tutto priva di sanzione la stessa condotta nella sede tipica in cui l’interesse dell’amministrazione finanziaria è tutelato, ovvero quella tributaria; l’art. 37-bis, comma 2, prevede infatti, quale conseguenza della qualificazione dell’operazione posta in essere dal contribuente come elusiva, il disconoscimento del vantaggio tributario ad essa

⁹⁸⁷ *Ibidem*.

⁹⁸⁸ *Ivi*, 274.

⁹⁸⁹ *Ibidem*.

⁹⁹⁰ *Ibidem*.

conseguito e l'applicazione delle imposte determinate in base alle disposizioni eluse al netto delle «imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione» e tale previsione esaurisce i riflessi dell'operazione elusiva⁹⁹¹. La coerenza sistemica di tale opzione, peraltro, era stata riconosciuta dal giudice anche attraverso la ricostruzione di “come il fulcro dell'incriminazione penale voluta dal legislatore della riforma è rappresentato dalla falsa ostentazione dei dati confluenti nella determinazione della base imponibile e dell'imposta, falsità connotata da insidiosità decrescente nel trascorrere dalla prima all'ultima disposizione incriminatrice; tale scelta, coerente con il dichiarato intento di contenimento dell'impiego della sanzione penale, non può che sollecitare l'attenzione dell'interprete sul divieto di interpretazione estensiva vigente nella materia, qui ulteriormente corredato dalla necessità di salvaguardare l'operatività della disciplina penale da criteri di estrema genericità quale quello dell'individuazione delle «valide ragioni economiche» scriminanti le operazioni elusive⁹⁹². Nel concludere, quindi, la prima parte del proprio ragionamento, il giudice si era avventurato nella ricostruzione di una diversa definizione del concetto di fittizietà, proponendo “in alternativa al binomio che giustappone a fini penalistici l'inesistenza materiale dell'elemento passivo alla sua «indeducibilità», quello che assimila nella fittizietà il dato materiale inesistente e quello «indesumibile», cioè quello i cui criteri di determinazione non si siano esposti in modo veritiero nelle scritture e/o dichiarazioni tributarie. Simile lettura pare attagliarsi altresì alla previsione di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 74/2000, sebbene proprio tale disposizione sia stata utilizzata dai sostenitori dell'inversa tesi⁹⁹³.”

L'analisi degli argomenti che i fautori della tesi contraria avevano desunto dall'articolo in questione aveva peraltro dato modo, al Tribunale, di principiare anche la *pars destruens* della propria motivazione. Il giudice aveva, infatti, rilevato come, dal tenore letterale dell'art. 7, non fosse possibile ricavare la punibilità dell'esposizione di quelle poste negative che, benché materialmente esistenti, risultassero illegittimamente inserite in bilancio, poiché risultato di operazioni fiscalmente inopponibili. Ciò in quanto “il trascorrere della previsione dai fatti materiali a quelli di valutazione non implica ancora in modo automatico la qualificabilità come fittizi di dati non correttamente computati, né in sé riporta all'attenzione del giudice penale il problema della deducibilità o meno dell'elemento passivo – profilo squisitamente

⁹⁹¹ *Ivi*, 276.

⁹⁹² *Ibidem*.

⁹⁹³ *Ibidem*.

tributario – mantenendone pur sempre l'apprezzamento nell'ambito della veridicità del dichiarato. E ciò è coerente con l'impostazione che vuole punita la «fittizietà», e cioè l'esposizione di una posta falsa, e non chiede al giudice penale, secondo quanto appreso evidenziato, di andare oltre la verifica di idoneità ingannevole dell'esposizione medesima⁹⁹⁴. In maniera analoga, poi, il giudice catanese aveva ritenuto che, nemmeno l'argomento a contrario, tratto da alcuni autori dalla previsione di cui all'art. 16, potesse essere condiviso. Era stato, difatti, rilevato come "l'argomento logico potrebbe essere dirimente ove la norma non andasse letta nell'ambito del sistema cui essa appartiene: la conclusione appena riportata, infatti, demanda ad una disposizione contenente una causa di non punibilità il ruolo di sintomo di una incriminazione sulla quale il testo della legge scientemente tace, invertendo la tecnica che richiede di interpretare la deroga alla previsione sanzionatoria alla luce di quest'ultima e non viceversa. Su questa sola base si andrebbe a ledere ogni principio di tassatività, scavalcando il silenzio del legislatore penale con l'incriminazione di un comportamento, non solo non connotato dall'insidiosità propria delle altre condotte previste dalla stessa legge, ma descritto in una norma tributaria, mai richiamata nell'articolato della novella, pur se ad essa preesistente, non implicante in sé alcun effetto sanzionatorio e dettata con riguardo all'esercizio di un potere diverso da quello della giurisdizione penale, suscettibile di tollerare forme di discrezionalità e di presunzione incompatibili con il rigore applicativo della normativa penalistica"⁹⁹⁵. Il Tribunale, da ultimo, era passato, infine, a demolire gli argomenti di quanti avevano ritenuto sufficienti, ad integrare il delitto di dichiarazione infedele, già solo gli scostamenti di carattere quantitativo tra la base imponibile astrattamente corretta e quella non veritiera indicata nella dichiarazione: il giudice aveva, difatti, osservato come "l'art. 4 sanzioni l'evasione conseguita attraverso una specifica condotta, ovvero l'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi attivi di ammontare inferiore al vero o elementi passivi fittizi; l'alterazione d'importo del reddito imponibile unitariamente inteso, non derivante da falsificazione delle singole poste, non appare quindi considerata dalla disposizione incriminatrice, che risulta individuare come essenziale all'operatività della sanzione penale la ricorrenza oltre che dell'evento lesivo dell'interesse fiscale, altresì di una

⁹⁹⁴ *Ivi*, 277.

⁹⁹⁵ *Ivi*, 278.

condotta connotata dal disvalore dell'insidiosità espositiva. Tesi, quest'ultima, in linea con la lettura sopra offerta del testo di riforma e della relazione di accompagnamento ad esso⁹⁹⁶.

In definitiva, quindi, il Tribunale aveva ritenuto che, “in assenza di una specifica norma che attribuisca rilevanza penale alla condotta elusiva descritta nell'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973, ed alla luce delle argomentazioni spese a fini di ricostruzione della volontà del legislatore sottesa alla disciplina analizzata” fosse necessario “concludere nel senso della non riconducibilità della fattispecie in esame alla previsione di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000, né ad altra penale che ne contempra la sanzionabilità⁹⁹⁷. Per tali ragioni, era stato dunque deciso di mandare assolto l'imputato perché “il fatto, in quanto integrante fattispecie di natura elusiva, non è previsto dalla legge come reato”.

Gli argomenti adoperati dal giudice etneo erano stati, poi, immediatamente riscontrati dal parere favorevole della dottrina, che ne aveva lodato “la profondità, la logica cristallina e l'esautività⁹⁹⁸, accreditando la sentenza in questione come un valido ed autorevole precedente in materia di elusione fiscale. Nonostante si trattasse di una mera statuizione di merito, infatti, gli autori non avevano mancato di riconoscere come, in essa, fossero contenuti un'approfondita esegesi sistematica delle disposizioni legislative coinvolte, ma, soprattutto, un'adeguata ponderazione dei principi costituzionali più rilevanti in materiale penale, con la fondamentale affermazione della loro preminenza rispetto agli interessi statali di carattere finanziario⁹⁹⁹.

In seguito al riconoscimento della diretta applicabilità del principio antiabusivo all'interno dell'ordinamento nazionale, del resto, pareva essere divenuta proprio la difesa dei principi di tassatività e determinatezza una delle maggiori preoccupazioni della dottrina penalistica, allarmata, evidentemente, dai possibili risvolti che, il portato delle statuizioni civili, avrebbe potuto determinare anche nell'ambito della materia penale.

Conscia di come il contrasto delle condotte elusive passasse inevitabilmente per la rivisitazione del principio di legalità, la dottrina aveva dunque cercato di scongiurare l'ulteriore compromissione, rilevando come vi fosse una “tendenziale incompatibilità tra

⁹⁹⁶ *Ivi*, 279.

⁹⁹⁷ *Ibidem*.

⁹⁹⁸ L. TROYER – A. INGRASSIA, *Il fatto, in quanto integrante fattispecie di natura elusiva, non è previsto dalla legge come reato*, cit., 900.

⁹⁹⁹ A. CUGINI, *L'elusione fiscale è fattispecie non riconducibile a quella di evasione, e non costituisce comunque reato*, cit., 285.

elusione e repressione penale”¹⁰⁰⁰, dal momento che la prima risultava ontologicamente connessa al rispetto della norme da cui dipendeva l’individuazione dei presupposti tributari e non appariva, pertanto, riconducibile a fattispecie incriminatrici incentrate proprio sulla violazione degli obblighi in tema di dichiarazione e versamento.

Quasi in contemporanea, peraltro, era altresì accaduto che la giurisprudenza civile approfondisse la propria analisi sull’abuso del diritto, decidendo che il divieto dello stesso dovesse rinvenirsi direttamente nell’art. 53 della Costituzione, poiché logica ed innegabile conseguenza dei principi di capacità contributiva e progressività dell’imposizione¹⁰⁰¹.

Dal punto di vista penale, tuttavia, una simile affermazione non aveva modificato di molto le carte in tavola: risultava, difatti, evidente che, la categoria dell’abuso del diritto, ancorché radicata nell’art. 53 della Costituzione, rimanesse comunque “estranea al mondo del diritto penale per la sua incompatibilità con il fondante principio di legalità. La natura essenzialmente atipica del comportamento costituente l’abuso del diritto si pone in contrasto irrimediabile con il corollario della necessaria tipicità di qualunque fattispecie penalmente sanzionata; per altro verso la derivazione del fatto costitutivo dell’abuso del diritto da un’interpretazione analogica necessariamente *in malam partem* mostra all’evidenza la contraddizione rispetto al corollario della riserva di legge, dal quale appunto deriva il divieto di analogia *in malam partem* vigente in materia penale”¹⁰⁰².

Se da una parte, quindi, era apparso ben chiaro che la clausola antiabusiva non fosse dotata della tassatività necessaria a generare una fattispecie incriminatrice, dall’altra, non risultava, però, altrettanto evidente che la medesima carenza affliggesse altresì la clausole antielusive speciali, le quali parevano, anzi, astrattamente idonee – almeno secondo parte della dottrina¹⁰⁰³ - ad individuare in maniera specifica le condotte integranti operazioni elusive. Secondo altra parte della dottrina¹⁰⁰⁴, invece, anche tale genere di clausole – e segnatamente quella di cui all’art. 37-*bis* – non sarebbe risultata adatta a dotare, l’eventuale norma incriminatrice su di essa basata, di quella determinatezza necessaria a farla apparire compatibile con il canone penalistico della determinatezza. Ciò in quanto, sebbene alcuni suoi

¹⁰⁰⁰ G. LUNGHINI, *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 660.

¹⁰⁰¹ v., *supra*, Cap. II, par. 6.4, 180 ss.; e, nello specifico, Cass. civ., sez. un., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, cit.

¹⁰⁰² F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., 432

¹⁰⁰³ G. LUNGHINI, *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?*, cit., 664.

¹⁰⁰⁴ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., 437 s.

elementi (la direzione finalistica delle condotte all'aggiramento di obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario, oltre che all'ottenimento di indebiti rimborsi o riduzioni di imposte) riecheggiassero effettivamente i tratti più propri della categoria del dolo specifico, una simile circostanza non risultava comunque bastevole, di per sé, a rendere compatibile la caratterizzazione del comportamento punibile con il principio di legalità penale. Il compito del dolo specifico, del resto, avrebbe potuto unicamente limitarsi alla caratterizzazione, in termini di disvalore, di una condotta che risultava già di per sé determinata in virtù di altri elementi, mentre, al contrario, la fattispecie di cui all'art. 37-*bis* appariva evidentemente priva di una simile caratteristica, venendo in essa, il compito descrittivo, interamente affidato ad un elemento negativo (la formula "privi di valide ragioni economiche" di cui all'art. 37-*bis*) da individuare, peraltro, mediante un giudizio di relazione (basato, in particolare, sulle circostanze con cui le operazioni formalmente lecite avrebbero trovato concreta realizzazione). Ma anche a voler ritenere che la clausola antielusiva in questione risultasse effettivamente dotata di quella determinatezza di cui appariva invece priva, un'ulteriore ragione di carattere intuitivo si frapponeva, comunque, alla sanzionabilità dei comportamenti da essa individuati: nello stesso momento in cui questi sarebbero risultati esattamente identificabili, da parte di una specifica norma di legge, avrebbero, infatti, inevitabilmente perduto la propria caratteristica più intima – quella cioè del rispetto formale delle disposizioni legislative – trasformandosi, per tale motivo, in veri e propri comportamenti evasivi¹⁰⁰⁵.

Tutte le tesi della dottrina, pertanto, finivano per convergere verso la medesima conclusione: bisognava riconoscere l'irrelevanza penale delle condotte elusive, richiedendo semmai "al legislatore, non al giudice penale, di bloccare le scappatoie, adeguando l'imposizione alla sostanza economica"¹⁰⁰⁶.

Lo stesso giudice penale, del resto, aveva continuato, in un primo momento, ad aderire pienamente alle tesi portate avanti dalla dottrina: nel dare seguito alla menzionata pronuncia del Tribunale di Catania, infatti, il G.u.p. di Milano¹⁰⁰⁷ aveva arricchito di un'ulteriore

¹⁰⁰⁵ *Ivi*, 664.

¹⁰⁰⁶ C. PEDRAZZI, *Qualche riflessione sulla "frode fiscale"*, in *Riv. dir. prat. trib.*, 1988, 260.

¹⁰⁰⁷ Giudice per l'Udienza Preliminare presso il Tribunale di Milano, 1 aprile 2011, n. 828, in *Corr. mer.*, 2011, 967 ss., con nota di G. LUNGHINI – V. VALENTINI, *Irrelevanza penale dell'elusione ed inutilizzabilità delle presunzioni tributarie*; v., altresì, i commenti di L. TROYER – A. INGRASSIA, *Esclusa nuovamente la tipicità penale dell'elusione. A margine di un noto caso di presunta esteroinvestizione tra divieto di presunzioni legali nel processo e libertà di stabilimento*, in *Riv. dott. comm.*, 2011, 451 ss.; F.

statuizione il filone giurisprudenziale¹⁰⁰⁸ sull'irrelevanza penale delle condotte elusive. La sentenza del giudice meneghino si presentava di grande pregio, non solo per l'importanza del caso trattato, ma soprattutto per la ricchezza delle motivazioni che erano state offerte all'interno della stessa, quasi a voler porre una parola definitiva sulla questione della rilevanza penale del fenomeno elusivo. La circostanza, però, che una simile statuizione fosse intervenuta in una sede in cui, al giudice, veniva richiesta una mera valutazione sulla sostenibilità dell'accusa in giudizio, avrebbe poi fatto in modo che, di lì a poco, intervenisse altresì la Corte di Cassazione, probabilmente intenzionata a "marcare il territorio"¹⁰⁰⁹ e fare in modo che, la rilevanza della vicenda, non conferisse ulteriore autorevolezza a principi giuridici che rischiavano effettivamente di assumere una valenza interpretativa generale.

In concreto, il caso rimesso alla valutazione del giudice milanese aveva riguardato la realizzazione di una complessa operazione di ristrutturazione societaria, finalizzata alla cessione di uno dei più importanti marchi della moda italiana, appartenente in quota paritaria a due noti stilisti, che, dopo averlo creato e gestito direttamente per anni, avevano deciso di porre fine alla situazione di contitolarità, anche a causa dei dissidi che erano nel frattempo intervenuti tra loro. La cessione era stata realizzata a favore di una società di diritto e residenza lussemburghese, appositamente costituita, ad un prezzo che veniva pattuito sulla base di una valutazione effettuata da una primaria società di consulenza e veniva ad essere contemporaneamente accompagnata dalla concessione in licenza del marchio stesso ad una società operativa italiana (sempre facente parte del gruppo), dietro il versamento di un canone che sarebbe stato da determinare, in percentuale, sul fatturato della società italiana stessa, differenziandolo per linee di prodotto. Il risultato dell'operazione di ristrutturazione societaria consentiva, nella sostanza, di far percepire ai due stilisti le *royalties* sul marchio non più personalmente, ma mediante la società lussemburghese neocostituita, che – secondo il diritto fiscale di quel paese – aveva stipulato un accordo di negoziazione del livello impositivo (c.d. *ruling*), grazie al quale la misura delle imposte sui redditi veniva stabilita in misura fissa ed assai

ARDITO, *Osservazioni in tema di elusione fiscale alla luce delle conclusioni di un recente arresto della giurisprudenza di merito* in *Riv. pen.*, 2012, 99 ss.; e L. TROYER – D. STEVANATO – R. LUPI, *Profili penale dell'elusione: conferme sull'irrelevanza penale dell'elusione*, in *Dial. trib.*, 2012, 19 ss.

¹⁰⁰⁸ Nella medesima direzione, era andata, peraltro, a collocarsi anche la sentenza del Giudice per l'Udienza Preliminare presso il Tribunale di Trento, 29 settembre 2011, n. 571, in *Corr. trib.*, 2012, 422 ss., con nota di P. CORSO, *L'operazione elusiva non è inesistente né costituisce reato*.

¹⁰⁰⁹ D. TERRACINA, *Fatto, diritto e sanzioni penale nella sentenza "Dolce e Gabbana"*, in *Dial. trib.*, 2012, 297; secondo il quale sarebbe "proprio in tal senso che va letto l'annullamento con rinvio, per dar modo ai GUP di riflettere più sui casi concreti, lanciandosi meno in teorizzazioni generali".

vantaggiosa (4%) per il gruppo societario. Dal momento, però, che gli utili realizzati dalla società lussemburghese venivano comunque distribuiti, attraverso i passaggi della catena di controllo, ai due stilisti italiani, l'operazione finiva per consentire loro di trasformare in dividendi societari, proventi che avrebbero dovuto, invece, venire tassati come redditi diversi in Italia (poiché canoni sulla licenza del marchio), permettendo, inoltre, al gruppo essi afferente, di fruire del particolare regime di *ruling* accordato dal Lussemburgo alla società estera, mentre, con riferimento alle singole società utilizzatrici del marchio, rimaneva comunque possibile dedurre in Italia costi che esse versavano per l'ottenimento della licenza.

Insospettata dall'operazione, l'amministrazione finanziaria italiana decideva, così, di svolgere delle indagini, ad esito delle quali riteneva di poter contestare che, la neocostituita società lussemburghese, risultava solo fittiziamente estera, mentre, in concreto, la stessa appariva materialmente gestita dall'Italia e sembrava aver assunto la titolarità del marchio in maniera esclusivamente formale, ad un prezzo, peraltro, che risultava ben inferiore rispetto a quello che sarebbe stato fisiologicamente pattuito in un regime di libero mercato. Secondo l'ente verificatore, pertanto, l'operazione oggetto d'indagine avrebbe integrato una chiara ipotesi di abuso del diritto e, alla società lussemburghese - risultata a tutti gli effetti una società italiana - avrebbe dovuto venire applicata la disciplina fiscale nazionale, imponendole la presentazione della dichiarazione dei redditi, secondo il meccanismo presuntivo della esteroinvestizione¹⁰¹⁰.

Notiziata dall'amministrazione finanziaria, la Procura milanese ipotizzava, pertanto, come figure incriminatrici cui ricondurre i predetti comportamenti, il reato di dichiarazione infedele *ex art. 4 d.lgs. 74/2000* ed il delitto di truffa aggravata ai sensi dell'art. 640, comma 1 e 2, c.p: il primo veniva contestato ai due stilisti per aver indicato, nella propria dichiarazione fiscale, elementi attivi di reddito inferiori a quelli reali, in conseguenza del prezzo di cessione del marchio ritenuto inferiore al suo c.d. valore normale¹⁰¹¹; del secondo, invece, venivano

¹⁰¹⁰ v. art. 73, comma 3, T.u.i.r., secondo il quale le condizioni principali (c.d. criteri di collegamento) per riconoscere e superare lo schermo formale della localizzazione del domicilio fiscale all'estero di un determinato ente sarebbero costituite: a) dalla sua sede legale; b) dalla sede dell'amministrazione; e c) dal luogo del suo oggetto principale; tutti da valutare secondo criteri sostanziali e di effettività, da far prevalere sui dati formali del luogo della costituzione e della sede legale. Ai sensi dell'art. 73, comma 5-bis, T.u.i.r., inoltre, sarebbe da considerare esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione degli enti che detengono partecipazioni in altri enti soggetti alla tassazione in Italia, ove: a) risultino controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) siano amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

¹⁰¹¹ L'art. 9 T.u.i.r. precisa che, per valore normale, si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione ed è utilizzato per quantificare i componenti reddituali quando sono espressi in natura o quando risulta del tutto assente l'indicazione di un corrispettivo, come le cessioni di beni o servizi a titolo gratuito, la

chiamati a rispondere anche il commercialista ideatore dell'operazione e gli amministratori di fatto della società lussemburghese, cui veniva imputato di avere, mediante artifici, tratto in inganno il Fisco circa la natura estera della società che risultava acquirente del marchio, provocandone un depauperamento patrimoniale corrispondente alle imposte non riscosse ed a cui faceva da simmetrico contraltare il profitto del gruppo societario riferibile ai due stilisti. Il Gup non aderiva ad una simile prospettazione e decideva, invece, per il non luogo a procedere nei confronti degli imputati. Nel motivare la propria sentenza, egli riteneva di dover, anzitutto, ricostruire, in maniera accurata, le circostanze fattuali della vicenda, così da poterla, poi, correttamente inquadrare alla luce della normativa fiscale e penale. Veniva, per questo motivo, sottolineato come, la contestata operazione di ristrutturazione societaria, avesse trovato, in realtà, effettiva realizzazione, dal momento che la cessione del marchio risultava effettiva e reale, e lo stesso poteva dirsi anche del pagamento del prezzo pattuito (rispetto al quale sussisteva evidenza sia del versamento delle prime rate, sia della sottoposizione a tassazione della plusvalenza realizzata dai cedenti). La circostanza era apparsa al giudice di fondamentale importanza, dal momento che, “nella prospettazione dell'accusa, l'infedeltà della dichiarazione sanzionata dall'art. 4 sarebbe unicamente dimostrata dal fatto che, attraverso una presunzione legale tributaria, il reddito (effettivamente?) percepito dalla cessione dei marchi sarebbe superiore a quello dichiarato”¹⁰¹². Rilevato, però, come tale asserzione risultasse unicamente fondata sull'utilizzo della presunzione legale di cui all'art. 9 T.u.i.r. e considerato che, il criterio presuntivo del valore normale, avrebbe potuto venire in soccorso soltanto nel caso in cui il prezzo non fosse stato effettivamente determinato (o, comunque, fosse stato determinato in maniera insolitamente inferiore rispetto a quello effettivamente percepito), il giudice aveva valutato che “la presunzione *de qua* non sembra applicabile nemmeno in sede tributaria all'operazione in esame, ma soprattutto deve essere respinta come tale nel processo penale. Si rammenta, in proposito, che il delitto di infedele dichiarazione dei redditi implica la percezione di un reddito effettivo superiore a quello dichiarato ed accertato secondo i criteri del processo penale, ma non l'obbligo di dichiarare un reddito (e quindi subire la relativa tassazione) secondo il (criterio presuntivo del) valore normale, anche se diverso da quello reale. In altre parole, come afferma in modo

destinazione di beni o servizi all'uso privato dell'imprenditore o comunque a finalità estranee all'impresa, nonchè per altre ipotesi tipiche normativamente previste.

¹⁰¹² Giudice per l'Udienza Preliminare presso il Tribunale di Milano, 1 aprile 2011, n. 828, cit., 968.

icastico un'autevole dottrina tributaria occorre la prova del nascondimento dei corrispettivi, non che il prezzo dichiarato non sia quello determinato presuntivamente dalla legge¹⁰¹³.

Nel caso oggetto di statuizione, dunque, il giudice aveva osservato come “nulla dice – e nulla dirà mai – che D.D. e S.G. hanno effettivamente percepito dall'acquirente un corrispettivo superiore a quello dichiarato¹⁰¹⁴, dal momento che non risultava presente alcun elemento indiziario circa la tenuta irregolare delle scritture contabili o l'esistenza di una contabilità in nero né tantomeno vi erano stati accertamenti bancari o testimoniali che deponessero nella medesima direzione. Anzi, alla luce di quanto emerso nel corso delle indagini, appariva, al contrario, che, il prezzo della cessione pattuito nell'ambito della libertà contrattuale delle parti, fosse stato stabilito secondo “una procedura trasparente agli occhi (notoriamente attenti) del mercato¹⁰¹⁵ ed in maniera conforme alla valutazione che era stata precedentemente richiesta ad una prestigiosa società di consulenza.

Ad analoghe conclusioni il giudice meneghino era, poi, pervenuto anche con riferimento all'effettività della sede estera della società che aveva acquisito il marchio. Considerato come la stessa si trovasse unicamente a svolgere attività di gestione del *brand*, erano stati, infatti, valutati, come sintomi di effettivo svolgimento della sua attività imprenditoriale, non le attività rimaste in Italia (decisioni del *management*, attività creativa, produzione e commercializzazione dei prodotti), bensì quelle ricollegabili al proprio specifico oggetto sociale (iscrizione del marchio negli appositi registri, sottoscrizione dei contratti di licenza, attività di tutela dalla contraffazione e percezione delle *royalties*). In quest'ottica, era stato pertanto riconosciuto come “gli imputati e le loro società hanno seguito un percorso conforme ad una libertà e a un diritto riconosciuti in sede comunitaria¹⁰¹⁶, essendo la libertà di scelte delle forme societarie tutelata, dagli ordinamenti nazionale e comunitario, anche ove la stessa fosse risultata esclusivamente utilizzata per ragioni di carattere fiscale.

Poste tale premesse, il Gup era, poi, passato a valutare le possibili implicazioni penali della vicenda, rilevando come, “da questi fatti, astrattamente, possono scaturire solo due percorsi di una possibile incriminazione in sede penale, ma entrambi conducono in un vicolo cieco, rendendo superfluo anche sotto questo profilo il dibattito¹⁰¹⁷.

¹⁰¹³ *Ivi*, 969.

¹⁰¹⁴ *Ibidem*.

¹⁰¹⁵ *Ibidem*.

¹⁰¹⁶ *Ibidem*.

¹⁰¹⁷ *Ibidem*.

Il primo di tali percorsi era quello già prospettato, precedentemente, dall’Agenzia delle Entrate, la quale, con la c.n.r. inoltrata alla Procura, aveva ravvisato la configurabilità dei reati di cui agli artt. 4 e 5 del d.lgs. 74/2000. Valutando la percorribilità di una simile opzione, il giudice aveva ritenuto che, le condotte ascritte agli imputati, avrebbero potuto esclusivamente integrare una delle molteplici forme che il fenomeno elusivo andava concretamente ad assumere, specificando, però, come la rilevanza penale di tale fenomeno fosse un’ipotesi tutt’altro che condivisibile. Individuato, infatti, nel principio di legalità il presupposto basilare della materia, il giudice aveva poi specificato come, rispetto ad esso, “l’elusione fiscale presenta tratti quasi antinomici, essendo caratterizzata, per un verso, da una concatenazione di atti leciti; per altro verso, da una marcata atipicità, che confligge con il principio di tipicità e determinatezza della fattispecie penale. Diverso sarebbe il caso della previsione espressa da parte del legislatore di una fattispecie penale tributaria a condotta libera e tipizzata solo attraverso l’esatta indicazione dell’evento. Ma tale norma, una sorta di omicidio fiscale, non esiste, né il d. lgs. 74/2000 ne contempla una simile”¹⁰¹⁸.

Confermando la bontà della propria prospettazione, inoltre, il giudice aveva considerato come, nel dare vita alla riforma della materia penal-tributaria, il legislatore fiscale, “non avrebbe utilizzato espressamente la (sola parola) evasione, se non avesse voluto espressamente circoscrivere in quell’ambito l’operatività delle fattispecie incriminatrici; per converso, apparirebbe assai singolare che un imponente fenomeno come quello elusivo fosse volutamente lasciato a interpretazioni estensive, per tacere di quelle analogiche. Ma la portata ermeneutica dell’argomento letterale non si esaurisce qui, ove si osservi che l’evasione costituisce l’oggetto del dolo specifico di tutte le fattispecie penali tributarie, con conseguenze decisive”¹⁰¹⁹. La previsione del fine di evadere le imposte, pertanto, veniva considerata dal giudice, non come una mera questione “di dimensione interiore”, bensì come argomento adoperato dal legislatore per escludere ulteriormente la rilevanza penale delle condotte elusive, dal momento che, lo stesso, in maniera analoga a quanto avveniva per le soglie di punibilità, risultava un dato reale “che partecipa alla definizione della condotta, assumendo una specifica funzione selettiva, coerente con la motivazione politica-criminale a cui si ispira la riforma del 2000”¹⁰²⁰.

¹⁰¹⁸ *Ibidem*.

¹⁰¹⁹ *Ibidem*.

¹⁰²⁰ *Ibidem*.

Né, d'altro canto, argomenti a favore della rilevanza penale erano parsi – secondo il giudice – potersi rinvenire nell'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973, “la cui natura procedimentale e non sostanziale, comporta soltanto il potere dell'amministrazione di disapplicare agli effetti fiscali il regime prescelto dal contribuente [...] Ulteriore prova ne sia il fatto che, in relazione al dato letterale delle norma e all'interpretazione prevalente della giurisprudenza tributaria, l'unica conseguenza della dimostrata elusione è il recupero della tassazione, senza l'applicazione di alcuna sanzione amministrativa. Da qui, l'ulteriore antinomia discendente dal fatto che ciò che non è sanzionato in sede tributaria, lo dovrebbe essere in sede penale”¹⁰²¹.

Quanto al percorso penal-tributario, pertanto, esclusa la configurabilità dell'art. 4, l'unica norma a cui il fenomeno della esterovestizione era rimasta astrattamente riconducibile risultava quella di cui all'art. 5 del d.lgs. 74/2000. Anche rispetto a quest'ultima, tuttavia, appariva comunque impossibile assegnare un'effettiva rilevanza penale alle condotte degli imputati, dal momento che, “per tutte le ragioni in fatto sopra esposte, non c'è una compiuta prova apprezzabile in sede penale (nemmeno in divenire) della divaricazione artificiosa della residenza fiscale sostanziale da quella formale della società, che resta legata a meri criteri presuntivi valevoli in altre sedi”¹⁰²².

Esclusa, pertanto, anche la sussistenza del delitto di omessa dichiarazione, al giudice meneghino non era residuata altra strada che confrontarsi con il “percorso penale classico”, prendendo in considerazione la soluzione che era stata offerta dal pubblico ministero, il quale aveva abbandonato completamente il campo del penale tributario ed aveva deciso di contestare unicamente la fattispecie di truffa ai danni dello Stato o di altro ente pubblico. Nel valutare la percorribilità di una simile ipotesi delittuosa, tuttavia, il giudice aveva nuovamente considerato i profili fattuali della vicenda, ritenendo che, alla luce degli stessi, la fattispecie incriminatrice non potesse che risultare del tutto manchevole, sia sotto il profilo della condotta artificiosa, sia sotto quelli dell'induzione in errore e dell'atto di disposizione patrimoniale.

Quanto al primo profilo, era stato difatti rilevato come “la contestata natura artificiosa delle condotte poste in essere a vario titolo dagli imputati non è affatto scontata, né evidente. Oltre alla cessione dei marchi reali e non fittizia, [...] si osserva che l'intera operazione, come tale, si è realizzata alla luce del sole, dagli incarichi ai professionisti agli atti costitutivi della società,

¹⁰²¹ *Ibidem*.

¹⁰²² *Ibidem*.

fino alle loro denominazioni. [...] In particolare, appare assai singolare una truffa il cui contegno artificioso forma oggetto di contratti e relazioni scritte tra le parti”¹⁰²³.

Analoghe considerazioni avevano, inoltre, portato il giudice ad escludere che, le condotte degli imputati, avessero potuto concretamente determinare l’induzione in errore dell’Amministrazione fiscale. Ciò in quanto, “posto che l’errore consiste in una distorta rappresentazione di aspetti della realtà rilevanti per la formazione corretta della volontà, si distingue da tale ipotesi l’ignoranza totale, che invece è non conoscenza, assenza di qualsivoglia rappresentazione della realtà. La differenza è fondamentale nel caso in esame. La società, in quanto ente di diritto lussemburghese, non si è minimamente qualificata agli occhi dell’Agenzia delle Entrate italiana e non ha, di conseguenza, reso alcuna dichiarazione fiscale”¹⁰²⁴. Alla manchevolezza dell’induzione in errore, aveva poi fatto inevitabilmente da contraltare anche l’assenza del conseguente atto di disposizione patrimoniale, dal momento che, pur potendosi assegnare allo stesso “carattere omissivo”, non lo si sarebbe, comunque, potuto ravvisare nel fatto che gli organi di controllo non avessero contestato alcuna evasione tributaria, né tantomeno nel fatto che l’Erario si fosse limitato a subire l’inadempienza dell’agente.

Alla luce delle valutazioni effettuate, pertanto, al giudice meneghino non era rimasta altra strada che concludere la propria motivazione, rilevando come, in virtù delle stringenti argomentazioni in diritto, diveniva superfluo lo svolgimento del dibattimento, dovendosi, al contrario, dichiarare il non luogo a procedere nei confronti degli imputati, perché i fatti essi ascritti non sussistono.

La pronuncia aveva ovviamente suscitato il plauso unanime della dottrina, la quale ne aveva ampiamente lodato la totale condivisibilità nel merito e la più piena apprezzabilità sotto il profilo del rigore metodologico. Mentre si commentava, però, come la decisione in questione avrebbe potuto rappresentare un ulteriore ed importante tassello nella ricostruzione delle distinzioni tra operazioni lecite ed elusive, da un lato, ed evasive e potenzialmente antiggiuridiche, dall’altro, la Procura di Milano, unitamente all’Agenzia delle Entrate (che si era costituita parte civile) avevano nel frattempo provveduto ad impugnarla mediante ricorso alla

¹⁰²³ *Ivi*, 970.

¹⁰²⁴ *Ibidem*.

Suprema Corte, innescando, in tale maniera, il processo che, di lì a poco, avrebbe determinato una totale inversione nell'orientamento della giurisprudenza.

3.5.4 La IV fase: l'affermazione della possibile rilevanza penale delle condotte elusive

In attesa di pronunciarsi sul ricorso presentato dalla Procura milanese, però, i giudici della Suprema Corte¹⁰²⁵ si erano trovati implicati in un'altra controversia avente ad oggetto la rilevanza penale delle condotte elusive. Era, difatti, accaduto che, nell'ambito di un procedimento per reati tributari, il G.i.p. del Tribunale di Oristano avesse emesso un provvedimento di sequestro per equivalente nei confronti di un indagato al quale era stato contestato di aver effettuato una complessa operazione negoziale che, sebbene realizzata attraverso un insieme di condotte di per sé lecite, era apparsa finalizzata all'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, dando pertanto vita ad una vicenda che appariva riconducibile al concetto di abuso del diritto tributario. Il Tribunale del riesame di Oristano aveva confermato il decreto del G.i.p. e l'indagato aveva, per questo motivo, deciso di proporre ricorso innanzi alla Suprema Corte, deducendo una violazione dell'art. 4 d.lgs. 74/2000, per avere i giudici ritenuto che una condotta asseritamente elusiva, e dunque priva di attitudine ingannatoria, potesse assumere rilevanza penale.

I giudici della Suprema Corte avevano provveduto a confermare il provvedimento impugnato. Nel farlo, tuttavia, essi avevano ritenuto altresì doveroso anteporre la precisazione di come si stessero trovando ad operare nell'ambito di un mero procedimento cautelare, rispetto al quale, pertanto, non sarebbe stato loro possibile contestare i presupposti di fatto della misura preventiva, né tantomeno valutare la ricorrenza dell'elemento soggettivo in capo all'indagato, dovendo stabilire esclusivamente se fosse o meno sussistente il *fumus* di reato che avrebbe giustificato l'emanazione della misura stessa. A tal fine, pertanto, i giudici avevano rilevato come il *fumus* in questione fosse effettivamente "ravvisabile, perché la fattispecie di reato ipotizzata dall'accusa non richiede – come avviene invece per le altre ipotesi di reato previste dai precedenti artt. 2 e 3 – una dichiarazione fraudolenta, bensì soltanto che la dichiarazione sia infedele, ossia che, anche senza l'uso di mezzi fraudolenti, siano indicati nella stessa «elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od

¹⁰²⁵ Cass., sez. III pen., 7 luglio 2011, n. 26723, *Ledda*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 852 ss., con nota di A. MARCHESELLI, *Numerosi e concreti ostacoli si contrappongono alla punibilità di elusione fiscale e abuso del diritto*; v., altresì, il commento di P. CORSO, *Abuso del diritto in materia penale: verso il tramonto del principio di legalità?*, in *Corr. trib.*, 2011, 2937 ss.

elementi passivi fittizi», quando ricorrano le altre condizioni ivi previste in relazione all'ammontare dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti all'imposizione"¹⁰²⁶.

I giudici, peraltro, si erano soffermati a precisare come, una simile conclusione, non risultasse contraddetta dalla circostanza che si sarebbe potuto trattare di una condotta elusiva, dal momento che, la condotta stessa, "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"¹⁰²⁷.

Risultava, pertanto, evidente che, pur con la scansione rapida ed ellittica propria delle decisioni sui provvedimenti cautelari, i giudici della Suprema Corte avessero iniziato a dar conto del mutamento interpretativo in atto e, al netto del rilievo parzialmente ipotetico della sentenza, avessero altresì dimostrato di voler aderire alla teoria normativa¹⁰²⁸ del concetto di fittizietà, attribuendo, per tale motivo, natura sostanziale¹⁰²⁹ alla disposizione di cui all'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973. Una simile presa di posizione aveva fatto immediatamente intuire agli autori che s'erano trovati a dover commentare la decisione, quale sarebbe stato il passo che i giudici della Cassazione avrebbero successivamente intrapreso, spingendoli per questo motivo ad affermare come, nonostante "il principio di legalità, soprattutto in materia penale, resta una irrinunciabile garanzia per il contribuente [...] le leggi si adeguano ai tempi e alle aspettative dei destinatari e nulla si oppone a futuri diversi scenari"¹⁰³⁰.

I cattivi presagi della dottrina non avevano così tardato ad avverarsi: la sentenza n. 7739/2012¹⁰³¹, infatti, aveva consentito alla Corte di Cassazione di pronunciarsi sui ricorsi

¹⁰²⁶ Cass., sez. III pen., 7 luglio 2011, n. 26723, cit., 853.

¹⁰²⁷ *Ibidem*.

¹⁰²⁸ v., *supra*, Cap. III, par. 3.2.2., 280 e, nello specifico, nota 954.

¹⁰²⁹ A. MARCHESELLI, *Numerosi e concreti ostacoli si contrappongono alla punibilità di elusione fiscale e abuso del diritto*, cit., 857.

¹⁰³⁰ P. CORSO, *Abuso del diritto in materia penale: verso il tramonto del principio di legalità?*, cit., 2941.

¹⁰³¹ Cass., sez. II pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, in *Corr. trib.*, 2012, 1080 ss., con nota di P. CORSO, *Una elusiva sentenza della Corte di cassazione sulla rilevanza penale dell'elusione*, v., altresì, i commenti di G. FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del "caso Dolce & Gabbana)*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2011, 865 ss.; P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 863 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Quando l'elusione costituisce reato*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 385 ss.; U. PAURO – D. STEVANATO – R. LUPI – G. GARGIULO, *Evasione interpretativa, Cassazione penale e motivazione della mancanza di dolo*, in *Dial. trib.*, 2012, 211 ss.; I. CARACCIOLI, *"Imposta elusa" e reati tributari "di evasione" nell'impostazione della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 86 ss.; G. CHIARAVIGLIO, *L'asserita rilevanza penale dell'elusione di imposta e l'insormontabile barriera del principio di legalità*, in *Riv. dott. comm.*, 2012, 643 ss.; G. BERSANI, *Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Il Fisco*, 2012, 27 ss.; L. R. CORRADO, *Elusione e sanzioni: una dicotomia insanabile*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 763 ss.; A. D'AVIRRO, *L'elusione entra "a torto" nell'illecito penale tributario*, in *Corr. giur.*, 2012, 493 ss.; F. TUGNOLI, *Note a margine della asserita rilevanza penale dell'elusione fiscale alla luce del caso Dolce & Gabbana*, in *Cass. pen.*, 2012, 4231 ss.; ID., *La vexata quaestio sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Giust. pen.*, 2012, 294 ss.; F. FASANI, *L'irrelevanza penale dell'elusione tributaria*, in *Società*, 2012, 791 ss.; A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza*

presentati dalla Procura di Milano e dall'Agenzia delle Entrate, avverso la statuizione di non luogo a procedere del G.u.p. meneghino e di completare, così, il percorso di transizione interpretativa che era stato principiato con la summenzionata sentenza *Ledda* e che s'era andato a compiere, adesso, con la formulazione di una sorta di soluzione intermedia¹⁰³² al problema della rilevanza penale delle condotte elusive. Pur confermando, difatti, come il principio di legalità continuasse a rivestire un ruolo del tutto fondante in materia sanzionatoria, i giudici supremi avevano per la prima volta riconosciuto la possibilità di ricondurre le condotte elusive ad alcune fattispecie incriminatrici, subordinando, tuttavia, una simile eventualità, alla circostanza che vi fosse una norma di legge che qualificasse espressamente come elusiva una determinata operazione economica.

La rivoluzione ermeneutica portata avanti dalla Suprema Corte, però, era curiosamente principciata proprio dalla riconferma di una delle conclusioni cui era pervenuto il G.u.p. ambrosiano, vale a dire con l'affermazione dell'impossibilità di configurare, nel caso di specie, il delitto di truffa aggravata ascritto agli imputati. Le motivazioni addotte dalla Corte di legittimità, tuttavia, erano risultate ben differenti da quelle che erano state adoperate dal giudice di prime cure: facendo leva sull'orientamento delle Sezioni Unite¹⁰³³ - che aveva riconosciuto la sussistenza di un rapporto di specialità tra le figure di incriminazione di cui agli artt. 2 e 8 d.lgs. 74/2000 ed il delitto di truffa ai danni dello Stato - gli ermellini avevano infatti rilevato che, "alla luce del sistema legislativo, soprattutto dopo le innovazioni della legge n. 74 del 2000, non è ovviamente consentita l'utilizzazione strumentale di un'ipotesi delittuosa comune contro il patrimonio [...] per alterare, se non stravolgere, il sistema di repressione penale dell'evasione disegnato dalla legge. Alla base di tale affermazione vi è il fondamentale principio di legalità, che si specifica nei principi di determinatezza e tassatività [...] e che comporta una applicazione del principio di specialità, secondo un approccio

di una explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso "Dolce & Gabbana", in Dir. prat. trib., 2012, 1001 e ss.; L. TROYER, La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G, in Società, 2012, 692 ss.; D. TERRACINA, Fatto, diritto e sanzioni penali nella sentenza "Dolce e Gabbana", in Dial. trib., 2012, 295 ss.; M. VIZZARDI, La Cassazione sul caso Dolce e Gabbana: elusione fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato, in Dir. pen. cont., 22 giugno 2012; A. PERINI, La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto" e norme penali, in Riv. trim. dir. pen. econ., 2012, 731 ss.; N. MENARDO, Sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale, in Giur. it., 2013, 657 ss.; e T. GIACOMETTI, La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto, in Riv. it. dir. proc. pen., 2013, 451 ss.

¹⁰³² P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*, cit., 867, il quale parla a proposito di "terza via, tra la rilevanza penale pressochè *tout court* dell'elusione (superate le soglie di punibilità, ecc.) e l'irrelevanza penale altrettanto a priori delle condotte elusive, che pure abbiano consentito di addivenire ad una "imposta evasa" per come legalmente definita dall'art. 1 d.lgs. 74 del 2000".

¹⁰³³ Cass. pen., sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235, in *Cass. pen.*, 2011, 2501 ss., con nota di G. RUTA, *Truffa ai danni dello Stato e frode fiscale: limiti del principio di specialità*.

strutturale, che non trascuri l'utilizzo dei normali criteri di interpretazione concernenti la *ratio* delle norme, le loro finalità e il loro inserimento sistematico, al fine di ottenere che il risultato interpretativo sia conforme ad una ragionevole prevedibilità¹⁰³⁴.

Limitato, in tale maniera, ai soli delitti tributari il campo di possibile rilevanza penale e qualificate come fenomeno di «esterovestizione» le condotte ascritte agli imputati, i giudici erano poi passati ad affermare che “i reati ipotizzabili con riferimento a condotte elusive sono solo quelli *ex artt.* 4, dichiarazione infedele, e 5, omessa dichiarazione, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74¹⁰³⁵, fornendo a sostegno di simile insegnamento diverse tipologie di argomenti.

Il primo era di carattere letterale: il collegio giudicante aveva, infatti, rilevato come, “a sostegno della rilevanza penale della condotta elusiva, deve osservarsi, in primo luogo, che il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, lett. f), fornisce una definizione molto ampia dell'imposta evasa [...] definizione idonea a ricomprendere l'imposta elusa, che è, appunto, il risultato della differenza tra un imposta effettivamente dovuta, cioè quella della operazione che è stata elusa, e l'imposta dichiarata, cioè quella autoliquidata sull'operazione elusiva¹⁰³⁶.”

A simile considerazione, i giudici avevano poi aggiunto anche degli ulteriori argomenti di carattere sistematico. Era stato, difatti, asserito che, “in tale contesto, assume particolare rilevanza l'art. 16 d.lgs. n. 74 del 2000 [...] Nonostante la relazione al decreto legislativo precisi che tale disposizione «non può essere letta come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie *lato sensu* elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo», sembra evidente che detta disposizione induca proprio a ritenere che l'elusione, fuori dal procedimento di interpello, possa avere rilevanza penale e ciò è confermato dal contesto in cui è inserito il citato art. 16 che è quello del Titolo III «Disposizioni comuni», concernenti proprio la materia penale e, in particolare, subito dopo l'art. 15, che concerne le «violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie»¹⁰³⁷.

La circostanza aveva trovato ulteriore riprova – nella prospettazione offerta dai giudici – con la valutazione di come “non vi sarebbe necessità di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento se l'elusione fosse irrilevante dal punto di vista penale, mentre nessun

¹⁰³⁴ Cass., sez. II pen, 28 febbraio 2012, n. 7739, cit., 42.

¹⁰³⁵ *Ivi*, 55.

¹⁰³⁶ *Ivi*, 56.

¹⁰³⁷ *Ivi*, 58.

elemento né testuale né sistematico consente di ritenere che tale norma si riferisca, come da alcuni ritenuto, a casi di evasione in senso stretto e non di elusione”¹⁰³⁸.

Forti di tali premesse, gli ermellini erano, così, passati ad enunciare il principio che avrebbe stravolto il paradigma interpretativo vigente, riconoscendo natura sostanziale all’art. 37-*bis* e rilevanza penale alle condotte elusive. La Corte di legittimità aveva, infatti, affermato che “non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge. In tal caso, infatti, si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive. In altri termini, nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle citate Sezioni Unite civili della Corte Suprema di Cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva”¹⁰³⁹.

Ad avvalorare simile tesi, i giudici di legittimità avevano inoltre ritenuto presenti anche ragioni di politica criminale. Nel considerare, cioè, come il legislatore fiscale, con la riforma dei reati tributari, avesse inteso abbandonare il modello dei c.d. reati prodromici, in favore di fattispecie criminose incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e concretizzantesi in infedeltà dichiarative, essi avevano rilevato come “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 di applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile”¹⁰⁴⁰.

Nel ragionamento degli ermellini, in altre parole, la tesi della rilevanza penale delle condotte elusive non aveva trovato contrasto in alcuna ragione di senso opposto, ivi compreso il principio espresso dalla giurisprudenza comunitaria con la sentenza *Halifax*¹⁰⁴¹, con la quale era stato affermato che la contestazione di un comportamento abusivo non avrebbe dovuto condurre all'applicazione di una sanzione - per la quale si rendeva necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco – bensì, semplicemente, al solo obbligo di rimborsare le

¹⁰³⁸ *Ibidem*.

¹⁰³⁹ *Ivi*, 59.

¹⁰⁴⁰ *Ivi*, 61.

¹⁰⁴¹ Sentenza della Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-252/02, cit.; v., *supra*, Cap. II, par. 5.2, 134, nota 461.

detrazioni che il contribuente aveva ottenuto in maniera indebita. La rilevanza del caso *Halifax*, in particolare, era stata esclusa dal collegio giudicante sulla base del fatto che “la portata di tale affermazione non può avere carattere generale, valevole per tutte le contestazioni facenti leva sul carattere abusivo dei comportamenti del contribuente, ma deve, invece, essere letta come la semplice specificazione nel caso concreto all'esame della Corte di giustizia UE delle obiettive condizioni di incertezza derivanti dall'innovativa applicazione nel settore fiscale del divieto comunitario di abuso del diritto, come regola generale che prescinde dalla individuazione di specifiche e tassative fattispecie”¹⁰⁴².

Sempre con riferimento ai principi comunitari, il collegio giudicante aveva inoltre rilevato come, l'affermata rilevanza penale delle condotte elusive, non finisse nemmeno per contrastare, in concreto, con il principio di legalità affermato nell'ordinamento sovranazionale: era stato, difatti, asserito che “se tale principio non consente la configurabilità della generale fattispecie di truffa, in presenza di una espressa previsione nel sistema tributario di una specifica condotta elusiva, non è, invece, ostativo alla configurabilità della rilevanza penale della medesima condotta, trattandosi di un risultato interpretativo «conforme ad una ragionevole prevedibilità», tenuto conto della *ratio* delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico”¹⁰⁴³. Nella ricostruzione offerta dalla Suprema Corte, dunque, era risultato vero l'esatto contrario e cioè che, “se il principio di legalità venisse diversamente applicato nella materia di cui si parla, si chiuderebbero gli spazi non solo della normativa penale generale, ma anche di quella speciale di settore: la plurima invocazione del principio di specialità trasformerebbe questo in principio di impunità, pur in presenza di una descrizione della fattispecie elusiva provvista dei necessari caratteri di determinatezza”¹⁰⁴⁴.

Gli unici due limiti ai quali i giudici di legittimità avevano ritenuto di dover subordinare il riconoscimento della rilevanza penale delle condotte elusive, erano stati, alla prova dei fatti, quelli direttamente ricollegabili all'indipendenza valutativa del giudice penale e, dunque, quello della “non automatica trasferibilità delle presunzioni tributarie”¹⁰⁴⁵ (che avrebbero, quindi, potuto assumere il mero valore di indizio, ma non di prova) e quello della necessità di riscontrare positivamente, in capo al soggetto agente, “l'elemento psicologico del reato,

¹⁰⁴² Cass., sez. II pen, 28 febbraio 2012, n. 7739, cit., 62.

¹⁰⁴³ *Ivi*, 65.

¹⁰⁴⁴ *Ibidem*.

¹⁰⁴⁵ *Ivi*, 66.

costituito dal fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto¹⁰⁴⁶ (al netto, naturalmente, della norma di cui all'art. 15 d.lgs. 74/2000, secondo la quale non darebbero luogo a fatti punibili le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata o sul loro ambito di applicazione).

Ad ogni modo, ultimate le proprie argomentazioni, i giudici di piazza Cavour erano poi passati a concludere asserendo che “il G.u.p., nel caso di specie, non solo non ha applicato i principi di diritto sopra evidenziati, ma ha anche esorbitato dal suo ambito di valutazione¹⁰⁴⁷, decidendo, per questo motivo, di annullarne la sentenza e di rimettere al Tribunale di Milano l'applicazione dei criteri che erano stati emarginati nel corso della motivazione.

Come facilmente intuibile, però, la decisione della Suprema Corte non era stata benevolmente accolta da parte della dottrina, la quale ne aveva, anzi, stigmatizzato le conclusioni e messone in ampio risalto le criticità dei passaggi argomentativi intermedi. La sentenza in questione, del resto, se da una parte aveva effettivamente rappresentato la prima occasione con cui i giudici di legittimità si erano apertamente confrontati con il problema della rilevanza penale delle condotte elusive, dall'altra, aveva, allo stesso tempo, finito per contraddire le conclusioni cui era pervenuta la dottrina maggioritaria e disgregato l'orientamento interpretativo che pareva essersi nel frattempo consolidato mediante le statuizioni della giurisprudenza di merito.

Non tutta la dottrina, comunque, aveva accolto con la medesima riprovazione le conclusioni cui erano pervenuti i giudici di legittimità. Una parte di essa¹⁰⁴⁸, al contrario, ne aveva invece lodato l'effettiva coerenza logica rispetto alle linee di politica criminale adottate dal legislatore con la riforma del 2000 e fatto rilevare come le stesse non comportassero, in ogni caso, una “criminalizzazione a tutti i costi¹⁰⁴⁹ delle condotte elusive, consentendo, invece, di dare adeguato risalto ai validi interessi economici dei contribuenti e, soprattutto, alla loro buona fede, mediante la valorizzazione dell'elemento psicologico del reato e la possibilità di far valere la clausola sulle obiettive condizioni di incertezza di cui all'art. 15 d.lgs. 74/2000.

La maggior parte dei commentatori, tuttavia, non aveva condiviso una simile prospettazione ed aveva, invece, duramente criticato le conclusioni dei giudici per essersi poste in contraddizione con i principi (costituzionali e dogmatici) disciplinanti l'illecito penale ed avere

¹⁰⁴⁶ *Ivi*, 67.

¹⁰⁴⁷ *Ivi*, 73.

¹⁰⁴⁸ G. BERSANI, *Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit., 35.

¹⁰⁴⁹ *Ivi*, 36.

previamente inquadrato, la vicenda oggetto di statuizione, con un'impostazione di metodo che non era stata ritenuta condivisibile, fraintendendo, peraltro, le fattispecie penali e tributarie venute in rilievo.

Quanto alla prospettiva metodologica, era stato in particolare rilevato come, il percorso motivazionale offerto dalla Suprema Corte, avesse erroneamente preso le mosse dalla ricostruzione della pretesa vicenda elusiva, per valutare, poi, se la stessa fosse concretamente risultata punibile in forza della sanzione penale di cui all'art. 4, mentre sarebbe stato, al contrario, preferibile procedere secondo l'inverso procedimento logico, e cioè muovendo dallo schema legale del reato di dichiarazione infedele, per valutare, poi, se il fatto concreto risultasse effettivamente tipico e, perciò, sussumibile all'interno del modello delittuoso di riferimento¹⁰⁵⁰.

Proprio in relazione al fatto concreto, peraltro, alcuni autori¹⁰⁵¹ avevano correttamente fatto notare come ne fosse stata completamente travisata la qualificazione giuridica, dal momento che, l'operazione posta in essere, lungi dal poter rappresentare una condotta elusiva, avrebbe, invece, dovuto essere qualificata come un fenomeno di evasione fiscale internazionale¹⁰⁵², consistente nella dissociazione tra residenza formale e residenza sostanziale ed al quale l'ordinamento avrebbe, pertanto, dovuto reagire riqualificando la prima nel territorio italiano ed assoggettando a tassazione i redditi conseguiti dal soggetto esteroinvestito. In questa prospettiva, secondo parte della dottrina¹⁰⁵³, il fatto avrebbe sì costituito un illecito penale, ma da inquadrare sotto il reato di omessa dichiarazione dei redditi e non già sotto quello di dichiarazione infedele, evitando, in tale maniera, di doversi necessariamente confrontare con il problema dell'elusione fiscale.

Ulteriori criticità, poi, avevano riguardato, da una parte, la mancata applicazione del criterio di specialità¹⁰⁵⁴ di cui all'art. 19 – che, stabilendo la prevalenza della sanzione speciale su quella generale, avrebbe dovuto imporre l'applicazione dell'art. 37-*bis* (norma riferita specificamente all'elusione) in luogo di quella *ex* art. 4 (volta, invece, a punire in maniera generica qualsiasi infedeltà dichiarativa) – e, dall'altra, l'aperta contraddizione con quella che pareva, invece,

¹⁰⁵⁰ P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*, cit., 865.

¹⁰⁵¹ v. A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum?*, cit., 1035 ss.; D. TERRACINA, *Fatto, diritto e sanzioni penali nella sentenza "Dolce e Gabbana"*, cit., 296 s.; e T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 460.

¹⁰⁵² D. STEVANATO, *Rilevanza penale dell'elusione, un obiter dictum in una vicenda di esterovestizione societaria*, in *Dial trib.*, 2012, 216 s.

¹⁰⁵³ A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum?*, cit., 1037.

¹⁰⁵⁴ F. TUGNOLI, *Note a margine della asserita rilevanza penale dell'elusione fiscale alla luce del caso Dolce & Gabbana*, cit., 4232.

essere stata la palese volontà del legislatore (a dispetto, quindi, delle ragioni di politica criminale che erano state espressamente adottate dai giudici di legittimità)¹⁰⁵⁵. E che la volontà del legislatore fosse direzionata in un senso del tutto opposto rispetto a quelle che, invece, erano state le conclusioni della Suprema Corte, risultava, del resto, ben chiaro dal testo della Relazione governativa, nella quale, con riferimento all'art. 16 del d.lgs. 74/2000, era stato espressamente riferito come, non solo avrebbe dovuto escludersi la possibilità di una sua lettura a contrario per sancire la rilevanza penale delle fattispecie elusive, ma, soprattutto, sarebbe dovuta restare “comunque pienamente salva la possibilità che la condotta del contribuente intesa allo sfruttamento delle opzioni consentite dalla legge civile al fine di realizzare risparmi d'imposta, venisse ricondotta al paradigma di quella che è tradizionalmente qualificata come semplice «elusione d'imposta», quale categoria concettualmente contrapposta all'evasione, rimanendo dunque priva di ogni riflesso penale”¹⁰⁵⁶.

Traviati, pertanto, dalla pretesa di poter assicurare piena tutela ad un bene giuridico di sicuro rilievo costituzionale (art. 53 Cost.) ed impauriti, forse, dall'eventualità di garantire impunità, mediante l'applicazione del principio di specialità, a comportamenti che venivano, invece, ritenuti meritevoli di sanzione penale, i giudici avevano finito per ignorare un'affermazione ben chiara da parte del legislatore, scavalcandone il ruolo e divenendo essi stessi creatori di una norma interpretativa inesistente in precedenza. Un simile disegno, tuttavia, aveva condotto i giudici della Suprema Corte a travisare completamente la struttura del delitto invocato, ignorando come lo stesso non presentasse affatto una fattispecie a forma libera, bensì a condotta vincolata e che quindi, nel dargli interpretazione, essi non avrebbero potuto comunque trarre argomenti dalla filosofia ispiratrice del sistema (ammesso che, naturalmente, fosse stata quella da loro invocata) né dalle ritenute esigenze di tutela del bene giuridico; ma si sarebbero, invece, unicamente dovuti attenere all'esatto significato attribuibile alle modalità di realizzazione tipizzate nella disposizione legislativa¹⁰⁵⁷. E dal momento che la fattispecie di cui all'art. 4 prevedeva espressamente che la condotta tipizzata dovesse trovare realizzazione mediante la presentazione di una dichiarazione in cui sarebbero dovuti venire indicati “elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi”, era al valore semantico di tali parametri che i giudici avrebbero dovuto affidare la propria

¹⁰⁵⁵ L. TROYER, *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, cit., 696.

¹⁰⁵⁶ v., *supra*, Cap. III, par. 3.5.2., 276, nota 934.

¹⁰⁵⁷ G. FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del “caso Dolce & Gabbana)*, cit., 872.

valutazione interpretativa, evitando, per questo motivo, di trasformare una figura delittuosa tipica in una sorta di illecito aquiliano¹⁰⁵⁸, incentrato unicamente sulla realizzazione di un danno erariale. Ma anche ove gli stessi avessero effettivamente voluto ignorare il significato generalmente attribuito, nella materia penalistica, al termine “fittizio” (ove si lega, solitamente, ad una condotta decettiva mediante la quale l’autore del fatto realizza uno scarto tra il reale e la rappresentazione dello stesso¹⁰⁵⁹) e persino a voler prescindere dal preciso valore semantico che il termine assume nella lingua italiana (ove reca “un portato chiaramente espressivo di una non corrispondenza con la realtà, come facilmente ricavabile dal sostantivo finzione e dal verbo fingere”¹⁰⁶⁰), non avrebbero, comunque, potuto affidare la propria ricostruzione ermeneutica alla disciplina contenuta in una disposizione fiscale, la quale, per sua stessa natura, presenta caratteri strutturali incompatibili con quelli tipici (ed irrinunciabili) della fattispecie penale. Combinando la norma penale tributaria di cui all’art. 4 con la disposizione fiscale che specificava cosa dovesse intendersi per comportamento elusivo, infatti, i giudici della Cassazione avevano dato vita ad una norma penale in bianco¹⁰⁶¹ che risultava, senza ombra di dubbio, inconciliabile con il principio di legalità, nelle sue più importanti accezioni della precisione, della determinatezza e della tassatività¹⁰⁶².

Ben consci di tale problema e di come il conferire rilevanza penale ad una generica condotta di abuso contrastasse inevitabilmente con i principi cardine del diritto penale stesso¹⁰⁶³, i giudici di legittimità avevano, allora, cercato apparente rifugio in una superficiale distinzione tra la tipicità delle norme antielusive specifiche (cui sarebbe, pertanto, stato possibile attribuire rilievo penale) e l’irrimediabile genericità delle clausole antiabusive generali. A ben vedere, però, anche una simile differenziazione non era stata effettivamente in grado di sanare l’irrisolvibile *deficit* di tassatività che andava affliggendo l’incauta ricostruzione giurisprudenziale: ciò in quanto, la norma antielusiva di cui all’art. 37-*bis*, cui l’art. 4 avrebbe dovuto - nella prospettiva dei giudici - fare riferimento, presentava, in ogni caso, eccessivi “spazi di inammissibile discrezionalità giudiziaria, difficilmente gestibili, a causa dell’elevato

¹⁰⁵⁸ P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, “esterovestizione” e dichiarazione infedele*, cit., 863.

¹⁰⁵⁹ G. M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, 465/I ss.

¹⁰⁶⁰ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., 448.

¹⁰⁶¹ F. TUGNOLI, *Note a margine della asserita rilevanza penale dell’elusione fiscale alla luce del caso Dolce & Gabbana*, cit., 4234.

¹⁰⁶² v., *supra*, Cap. III, par. 3.4, 265; e, nello specifico, nota 888.

¹⁰⁶³ In tal senso, risulta illuminante l’analisi dell’evoluzione normativa che ha riguardato il delitto di abuso d’ufficio, la cui originaria formulazione era stata ritenuta, dalla dottrina prevalente, incompatibile con il principio di legalità e tassatività della legge penale, in quanto l’abuso veniva punito in maniera generica e non in funzione di una specifica norma di legge. Sul punto, v. T. PADOVANI, *Commento alla modifica dell’art. 323 c.p.*, in *Leg. pen.*, 1997, 741; e S. SEMINARA, *Il nuovo delitto d’abuso d’ufficio*, in *Studium Juris*, 1997, 1251.

tecnicismo di molte operazioni economiche, ed in radice incompatibili con lo svolgimento di un'attività – quella imprenditoriale – la cui libertà è espressamente sancita anche in sede costituzionale”¹⁰⁶⁴. Né, d'altro canto, risultava minimamente accettabile l'esegesi interpretativa proposta dagli stessi giudici, e ciò in ragione del fatto che, in base ad essa, il discrimine tra le condotte penalmente lecite e quelle illecite sarebbe dovuto unicamente dipendere dalla ricorrenza effettiva delle “valide ragioni economiche” nell'operazione effettuata dal contribuente, facendo pertanto in modo che si venisse a configurare una sorta di diritto penale dell'atteggiamento interiore, nel quale la possibilità di muovere un rimprovero penale al contribuente si sarebbe unicamente venuta a basare sulla “mera cattiva volontà piuttosto che su di una condotta intrisa di un disvalore meritevole di risposta punitiva”¹⁰⁶⁵: conclusioni, queste, che risultavano all'evidenza inammissibili in un ordinamento penale realmente votato alla tutela delle garanzie personali.

Alle obiezioni considerate, peraltro, la Corte aveva risposto¹⁰⁶⁶ unicamente opponendo l'apparente conformità della propria ricostruzione al principio di legalità descritto dall'ordinamento europeo, secondo il quale, lo stesso, avrebbe assunto, nella sostanza, una connotazione meramente minima (coincidente, cioè, con la ragionevole prevedibilità delle decisioni giudiziarie)¹⁰⁶⁷. Con tale affermazione, però, il disegno istituzionale dei giudici era apparso effettivamente ben chiaro: riducendo l'ampiezza del principio di legalità, la giurisprudenza pareva voler mirare a render lo stesso più malleabile rispetto alle esigenze repressive di alcuni settori, ricavandone così la maniera per allargare le maglie della legislazione penale, fino a chiudere tutti gli spazi di possibile impunità ed assicurare, di conseguenza, una tutela completa ai beni ritenuti di maggiore rilievo, senza che, allo stesso tempo, risultasse conseguentemente lesa il principio di legalità medesimo. L'idea della Corte, in altre parole, era parsa essere quella di dare vita ad un “diritto penale a geometria variabile”¹⁰⁶⁸, in cui l'ampiezza del principio in questione avrebbe potuto mutare estensione a seconda della materia e delle esigenze repressive dinanzi alle quali si fosse trovato, di volta in volta, a operare. La stessa Suprema Corte, del resto, aveva espressamente confermato che “se

¹⁰⁶⁴ G. M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, cit., 485/I.

¹⁰⁶⁵ A. PERINI, *La tutela penale della dichiarazione fiscale*, in AA. VV., *La disciplina penale dell'economia*, Vol. 2, a cura di C. SANTORIELLO, Torino, 2008, 108.

¹⁰⁶⁶ Cass., sez. II pen, 28 febbraio 2012, n. 7739, cit., 42; in cui la Corte ritiene il risultato interpretativo raggiunto “conforme ad una ragionevole prevedibilità, tenuto conto della *ratio* delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico”.

¹⁰⁶⁷ v., *infra*, Cap III, par. 3.3, 260 ss.

¹⁰⁶⁸ L. TROYER, *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, cit., 698.

il bene tutelato del nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile"¹⁰⁶⁹.

La dottrina¹⁰⁷⁰ più attenta, però, aveva percepito sin da subito quali fossero i rischi connessi all'attuazione di un tale programma ed aveva, di conseguenza, immediatamente provveduto ad evidenziare i motivi che partecipavano a renderlo inaccettabile. Gli autori, infatti, avevano correttamente fatto notare come, non solo l'interpretazione proposta dalla Corte rischiasse di far scivolare la caratterizzazione del diritto penale da rigido e frammentario che era - poiché improntato al rispetto delle garanzie individuali¹⁰⁷¹ - a flessibile e privo di lacune e così pronto a perseguire qualsiasi lesione dei beni giuridici ritenuti preminenti - ma risultasse altresì priva, a ben vedere, delle stesse premesse sulle quali si sarebbe dovuta andare a innestare, non riuscendo cioè ad assicurare l'effettiva soddisfazione della ragionevole prevedibilità delle decisioni giudiziarie che sarebbero inevitabilmente ad essa seguite. Ciò in quanto, rilevato che l'applicazione delle norme antielusive si sarebbe comunque trovata a dipendere da meccanismi di tipo analogico¹⁰⁷² - necessari a fare in modo che la fattispecie realizzata dal contribuente potesse venir ricondotta ad un'altra, più gravosa ma maggiormente conforme al risultato economico auspicato - non si poteva, poi, che concludere come una simile operatività rimanesse in ogni caso subordinata alla presenza di clausole più o meno generali (come, ad esempio, le "valide ragioni economiche" di cui all'art. 37-bis), rimesse alla valutazione *ex post* di un organo giudiziario o amministrativo, ma assai difficilmente apprezzabili in termini di interpretazione - e dunque di operatività - da parte del singolo contribuente (al quale non si sarebbe, del resto, potuto richiedere di salvaguardare lo spirito delle leggi in maniera più accurata di quanto avesse fatto lo stesso legislatore¹⁰⁷³).

L'osservazione era apparsa effettivamente dirimente e gran parte della dottrina l'aveva così utilizzata per escludere la tesi della rilevanza penale delle condotte elusive. Rilevato, tuttavia,

¹⁰⁶⁹ Cass., sez. II pen, 28 febbraio 2012, n. 7739, cit., 61.

¹⁰⁷⁰ v. P. CORSO, *Una elusiva sentenza della Corte di cassazione sulla rilevanza penale dell'elusione*, cit., 1077.; G. FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del "caso Dolce & Gabbana)*, cit., 873; A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto" e norme penali*, cit., 744; L. TROYER, *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, cit., 698; e T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 459.

¹⁰⁷¹ Sulla funzione garantistica del principio di frammentarietà, v. C. E. PALIERO, *Minima non curat Praetor. Ipertrofia del diritto penale e decriminalizzazione dei reati bagatellari*, Padova, 1985, 159 ss.

¹⁰⁷² v., *supra*, Cap. II, par. 3, 87 ss.; ed, altresì, G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 543.

¹⁰⁷³ A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi di diritto punitivo*, in *Rass. trib.*, 2009, 404.

come la giurisprudenza avesse oramai intrapreso un cammino di pericolosa audacia interpretativa, la dottrina aveva ritenuto che non fosse più sufficiente limitarsi soltanto a censurarne le erronee valutazioni in punto di diritto, ma che fosse altresì necessario un provvido intervento legislativo, così da chiarire, una volta per tutte, quali fossero i termini reali della vicenda e, soprattutto, in modo da potere così concretamente ripristinare una corretta ripartizione delle funzioni tra i diversi Poteri dello Stato. Ad un simile appello si era, peraltro, unita anche quella parte della dottrina¹⁰⁷⁴ che aveva ritenuto non del tutto inconciliabile il fenomeno dell'elusione fiscale con la materia penale, valutando come fosse astrattamente possibile ipotizzare la costruzione di una fattispecie incriminatrice a forma libera, per perseguire tale genere di operazioni.

Incalzato dalle frequenti esortazioni della dottrina, il legislatore aveva così deciso di serrare il passo e di muoversi verso un esplicito riconoscimento dell'irrelevanza penale delle condotte elusive. Già prima della sentenza da ultimo menzionata, infatti, avevano trovato formale presentazione due differenti proposte di legge, mediante le quali era stato espressamente previsto, nella relazione di accompagnamento¹⁰⁷⁵ o nell'articolato stesso¹⁰⁷⁶, di non far seguire alla realizzazione di operazioni elusive l'applicazione di sanzioni penali.

La proposta dell'On. Leo, in particolare, aveva proceduto esattamente nel senso che era stato auspicato dalla dottrina, mirando, nella sostanza, a riscrivere l'art. 37-*bis* con una disposizione che avrebbe dovuto assumere il valore di norma di interpretazione autentica ed intervenire, pertanto, con efficacia retroattiva. Le linee dell'intervento legislativo, nello specifico, avevano previsto il mantenimento della clausola generale di cui al primo comma e l'eliminazione dell'elenco analitico di fattispecie elusive di cui al comma 3, esplicitando che nessuna sanzione penale o amministrativa avrebbe dovuto aggiungersi alla riqualificazione sul piano fiscale,

¹⁰⁷⁴ E. MUSCO, *Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario*, cit., 12; secondo il quale “bisogna riconoscere che non presenterebbe grave *deficit* strutturale incriminare «chiunque elude le imposte» o ovvero sanzionare «chiunque elude il pagamento delle imposte con operazioni prive di giustificazione economica» ovvero ancora «chiunque abusa del diritto al fine di elusione fiscale». Forse ne soffrirebbe il principio di determinatezza. Ma sarebbe una sofferenza che, allo stato dell'arte, buona parte del mondo del diritto penale considererebbe di natura tollerabile. Il fatto di non rinvenire nel nostro ordinamento penalistico una fattispecie penale avente ad oggetto l'elusione fiscale *tout court* appare, all'evidenza ed allo stato, il frutto di un ancora non coagulato disvalore penalistico dovuto, con ogni probabilità, allo stato di elaborazione del fenomeno nella disciplina di riferimento”.

¹⁰⁷⁵ Proposta di legge di iniziativa dei deputati STRIZZOLO, CICCUIZZO E FOGLIARDI, presentata il 2 luglio 2009 alla Camera dei Deputati, con atto n. 2578 ed avente a oggetto “Modifiche all'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente il contrasto dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto in materia tributaria”.

¹⁰⁷⁶ Proposta di legge d'iniziativa del deputato LEO, presentata il 18 giugno 2009 alla Camera dei Deputati, con atto n. 2521 ed avente ad oggetto una “Modifica dell'articolo 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente il contrasto dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto in materia tributaria”

operata dall'amministrazione finanziaria. In risposta ai numerosi appelli della dottrina, la proposta era poi confluita negli artt. 5 ed 8 del disegno di legge delega in materia fiscale, presentato dall'On. Monti alla Camera dei Deputati nel giugno del 2012¹⁰⁷⁷ ed approvato, poi, dalla stessa Camera nell'ottobre del medesimo anno, per venire successivamente trasmesso al Senato, ove la caduta del governo presieduto dallo stesso Monti ne aveva, però, inibito la definitiva approvazione.

Diventato, pertanto, anche questo progetto lettera morta, le sorti interpretative dell'art. 37-*bis* erano rimaste sostanzialmente nelle mani della giurisprudenza, che aveva, da parte sua, continuato ancora ad operare come “què ragni, che attaccano i capi del loro filo a qualcosa di solido, e poi lavoran per aria”¹⁰⁷⁸, facendo, pertanto, in modo che la dottrina continuasse a censurarne l'attività, invocando un sempre più improrogabile intervento legislativo.

3.5.5 *La V fase: la persistenza dell'orientamento volto alla criminalizzazione delle condotte elusive*

Nel frattempo, però, la sentenza del G.u.p. milanese, annullata dalla Suprema Corte, era nuovamente tornata al Tribunale meneghino, ove il P.M. aveva deciso, stavolta, di citare direttamente a giudizio gli imputati, contestando loro i delitti di dichiarazione infedele *ex art.* 4 e di omessa dichiarazione *ex art.* 5. Trovatosi a dover applicare i principi che erano stati emarginati dalla Corte di legittimità, il Giudice¹⁰⁷⁹ lombardo aveva così ritenuto, all'esito del giudizio, di non poter ravvisare la sussistenza del primo dei due reati contestati, procedendo a condannare gli imputati soltanto per la dolosa omissione della dichiarazione dei redditi, in Italia, della società lussemburghese, che era stata considerata solo formalmente presente nel territorio estero, ma di fatto operante nel territorio nazionale.

Più in particolare, il Giudice, dopo aver preso in considerazione gli indicatori descritti nell'art. 73, comma 3, T.u.i.r. ed i criteri interpretativi suggeriti dall'O.C.S.E.¹⁰⁸⁰, aveva affermato di dover assegnare valore preminente agli elementi sostanziali (quali il “luogo ove la società esercita l'attività principale per la realizzazione degli scopi primari” o, comunque, “il luogo di

¹⁰⁷⁷ Disegno di legge presentato alla Camera dei Deputati dal ministro dell'economia e delle finanze MONTI il 15 giugno 2012, n. 5291 ed avente a oggetto una “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”.

¹⁰⁷⁸ A. MANZONI, *Storia della colonna infame*, cap. VI, Milano, 1840; come citato da A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, “abuso del diritto” e norme penali*, cit., 134.

¹⁰⁷⁹ Tribunale di Milano, 19 giugno 2013, n. 7777, in *Dir. pen. cont.*, 3 aprile 2014, con nota di M. VIZZARDI, *Il Tribunale di Milano sul caso Dolce e Gabbana: “esterovestizione” di una società e delitto di “omessa dichiarazione” (art. 5 D.lgs. 74/2000)*.

¹⁰⁸⁰ Tribunale di Milano, 19 giugno 2013, n. 7777, cit., 17 ss.

gestione effettiva”¹⁰⁸¹, ritenendo che gli stessi muovessero in una direzione del tutto opposta rispetto a quelli formali adottati dagli imputati e che fornissero, pertanto, prova della esterovestizione societaria, dandogli conseguentemente il modo di condannarli per il delitto di omessa dichiarazione *ex art. 5*.

Con riferimento alla fattispecie di dichiarazione infedele *ex art. 4*, invece, pur valutando che la cessione del marchio fosse avvenuta ad un prezzo effettivamente inferiore rispetto a quello normale e che, pertanto, l'operazione avrebbe potuto sostanzialmente ritenersi elusiva (giacché avrebbe consentito la riduzione della base imponibile ai fini delle imposte sul reddito), il giudice aveva, però, rilevato come la stessa non fosse comunque apparsa riconducibile all'elencazione di cui all'*art. 37-bis* e che, pertanto, in ragione dei principi affermati dalla Suprema Corte, se ne sarebbe dovuta escludere qualsiasi rilevanza penale. Nelle parole del Giudice, infatti, appariva ben chiaro che, “nel caso di specie, risulta contestata espressamente la violazione dell'*art. 37-bis*, comma 4 D.P.R. 600/73. Tuttavia, occorre specificare che tale norma non si applica, almeno sotto il profilo di rilevanza penale, in tutti i casi di condotte astrattamente riconducibili ad abuso del diritto (primo comma), ma solo a quelli tassativamente indicati dalla norma, nei quali non è inquadrabile la fattispecie in esame. Le ipotesi indicate, infatti, riguardano esclusivamente i conferimenti o comunque operazioni tra soggetti imprenditori”¹⁰⁸². Ribadito, pertanto, come “la Corte di Cassazione, in sede penale, ha segnato un confine netto tra la violazione di un principio generale di divieto dell'abuso di diritto o norme di contratto all'elusione e la violazione di specifiche norme antielusive”¹⁰⁸³, il Giudice aveva poi correttamente osservato che “applicando con rigore, sia i principi di diritto indicati dalla Corte di Cassazione, sia l'autonomia dell'accertamento in sede penale dal percorso valutativo applicabile in sede tributaria, occorre concludere che gli elementi raccolti, pur evidenziando le palesi anomalie emergenti dalla operazione di c.d. cessione dei marchi, non consentono di qualificare tali condotte come violazione dell'*art. 4 d.lvo 74/2000*, in quanto non risulta violata, per quanto attiene tale operazione una specifica norma antielusiva”¹⁰⁸⁴.

Attraverso il (quantomeno parziale) recepimento di quanto era stato suggerito dalla dottrina, era pertanto accaduto che la vicenda giudiziaria si trovasse a venire privata del suo profilo più

¹⁰⁸¹ *Ivi*, 19.

¹⁰⁸² *Ivi*, 53.

¹⁰⁸³ *Ibidem*.

¹⁰⁸⁴ *Ivi*, 54.

problematico, venendo espunti dal *thema decidendum* gli aspetti relativi alla rilevanza penale delle condotte elusive e rimanendo, lo stesso, unicamente incentrato sulla valutazione dell'esterovestizione societaria.

Le conclusioni raggiunte dal giudice di prime cure erano poi state riconfermate anche nel successivo grado d'Appello¹⁰⁸⁵, nel quale, provvedendo esclusivamente a rideterminare le pene in ragione dell'intervenuta prescrizione di alcuni reati, i giudici avevano ribadito come "non riguardano questo giudizio le questioni pertinenti all'ipotesi di reato di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000", avendo già il Tribunale, "in applicazione dei principi di diritto indicati dalla Corte di Cassazione, concluso che gli elementi raccolti, pur evidenziando le palesi anomalie emergenti dalla operazione di c.d. cessione dei marchi, non consentivano di qualificare tali condotte come violazione dell'art. 4 in quanto non figurava violata una specifica norma antielusiva"¹⁰⁸⁶.

Sebbene, dunque, le contingenze del caso concreto avessero consentito di sviare il confronto con i problemi lasciati aperti dalla pronuncia della Suprema Corte (e di non condannare, conseguentemente, gli imputati per l'effettuazione di operazioni elusive), le potenzialità applicative dei principi in essa affermati erano rimaste comunque intatte. Non deve, pertanto, sorprendere se, in un arresto quasi coevo alla sentenza del Tribunale di Milano, la Corte di Cassazione avesse poi lastricato di un nuovo tassello il proprio sentiero di forzature interpretative per fronteggiare la ritenuta emergenza del fenomeno elusivo.

Con la sentenza n. 19100/2013¹⁰⁸⁷, infatti, la Suprema Corte aveva provveduto ad ampliare ulteriormente l'insegnamento desumibile dalla propria precedente statuizione, configurando - sebbene soltanto in maniera implicita - la possibilità di aprire la fattispecie incriminatrice di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000 anche a comportamenti non direttamente riconducibili ad alcuna specifica norma antielusiva.

¹⁰⁸⁵ Corte d'Appello di Milano, 30 aprile 2014, n. 3534, in *Dir. pen. cont.*, 21 luglio 2014, con commento di T. GIACOMETTI, *La sentenza della Corte di Appello di Milano nel procedimento Dolce e Gabbana: confermate le condanne per omessa dichiarazione*.

¹⁰⁸⁶ Corte d'Appello di Milano, 30 aprile 2014, n. 3534, cit., 24.

¹⁰⁸⁷ Cass., sez. III pen., 6 marzo 2013, n. 19100, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 2076 ss., con commento di L. TROYER - A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, v., altresì, i commenti di A. PERINI, *La "società non necessaria" come nuova frontiera dell'elusione penalmente rilevante*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 68 ss.; A. FOTI, *Non tutte le condotte elusive hanno rilevanza penale*, in *Dir. & Giust.*, 2013, 361; V. FICARI, *La rilevanza penale dell'elusione/abuso: quali regole da un caso concreto*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 81 ss.; A. M. DELL'OSSO, *L'elusione al banco di prova della legalità penale*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 81 ss.; e S. PICCIOLI, *Conferimento di servizi professionali in s.r.l. per lo sfruttamento dell'immagine: profili penal-tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 19 ss.

Il caso oggetto di statuizione aveva riguardato, stavolta, un noto attore italiano il quale aveva stipulato, con una s.r.l. all'uopo costituita assieme alla sorella, un contratto per lo sfruttamento della propria immagine, a fronte del quale si era impegnato a versare un ammontare pari al 40% dei ricavi derivanti dalla propria attività professionale, in cambio della corresponsione di un compenso fisso e garantito. Dal momento, però, che l'entità dei ricavi ceduti si trovava ad essere – nei fatti - ben superiore rispetto a quella dei compensi ricevuti, la Procura aveva ritenuto che, nonostante le prestazioni rese dalla società fossero state effettive ed effettivamente rese, il negozio, nella sua interezza, risultasse comunque privo di un'autonoma valenza economica, apparendo, al contrario, costituito al fine esclusivo di trasferire una parte dei ricavi dell'attore alla società, consentendogli così di ottenere dei costi deducibili e, in definitiva, di abbattere la propria base imponibile ai fini delle imposte sul reddito. Alla luce di tale ricostruzione, il PM aveva dunque richiesto il sequestro preventivo per equivalente di alcuni beni appartenenti all'attore, vedendosi, però, rigettata la richiesta, prima dal G.i.p. e poi, in appello, anche dal Tribunale di Roma. Quest'ultimo, pur riconoscendo che l'operazione sindacata avrebbe potuto, in astratto, essere ricondotta alla categoria dell'abuso del diritto, aveva constatato che, in concreto, la stessa non fosse suscumbibile in alcuna specifica norma antielusiva e non potesse, pertanto, ritenersi integrato il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000. Ricorrendo contro una simile decisione, il P.M. aveva, però, investito della questione i giudici della Suprema Corte, sollecitando un loro nuovo intervento circa la riconducibilità delle condotte abusive alla menzionata disposizione penal-tributaria.

Pur statuendo negli angusti limiti di una vicenda meramente cautelare, gli stessi si erano così trovati a poter nuovamente affermare i principi che erano stati precedentemente asseriti nella sentenza del 2012, declinandoli, però, stavolta, in maniera ancora più palesemente contraddittoria delle premesse logiche dalle quali erano stati fatti dipendere. Nello specifico, il ragionamento della Suprema Corte era principiato dalla conferma di come la valutazione effettuata dal Tribunale circa l'operazione in contestazione potesse ritenersi effettivamente corretta. Conformemente a quanto ritenuto dal giudice d'appello, infatti, anche i giudici di legittimità avevano valutato che, nel costituire la società cui aveva affidato la gestione dei propri diritti di immagine, l'indagato avesse commesso un'operazione abusiva, non rinvenendo alcuna valida ragione economica all'esercizio del diritto in questione, diversa dal mero conseguimento di vantaggi fiscali. In particolare, era stato sottolineato come non fosse

risultata comprensibile “la differenza intercorrente tra l'attività che il B. ha svolto di fatto da solo, ma sotto la schermatura societaria, e quella che egli avrebbe ugualmente potuto svolgere, sempre da solo, assumendo direttamente alle sue dipendenze (invece che alle dipendenze della società) le segretarie necessarie per fissare appuntamenti, selezionare le chiamate, inviare mails”¹⁰⁸⁸; risultava per questo motivo evidente, secondo i giudici, che l'indagato avesse, “senza ricavarne alcun vantaggio economico, trasferito i propri guadagni alla società. Sicché la finalità di tale operazione era palesemente quella di trasformare il 40% dei guadagni (poste attive) in costi deducibili (poste passive)”¹⁰⁸⁹.

I giudici erano poi passati a valutare come, nell'ordinanza oggetto di impugnazione, fossero stati altresì richiamati, in maniera corretta, i principi di diritto espressi nella statuizione del 2012 e che, in base a tali principi, potesse effettivamente desumersi “che nulla osta, a livello di ordinamento nazionale (ed Europeo) alla rilevanza penale dell'abuso di diritto, proprio in ragione del rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e del principio di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., comma 2)”¹⁰⁹⁰. In particolare, secondo la Suprema Corte, tale asserzione non si sarebbe trovata ad essere minimamente in contrasto con il principio di legalità, risultando, al contrario, il risultato interpretativo asserito, del tutto conforme ad un criterio di ragionevole prevedibilità della decisione giudiziaria da parte del contribuente.

Ciò che non risultava invece condivisibile, nella prospettazione del Tribunale, era stata, secondo i giudici di legittimità, la valutazione di non riconducibilità delle condotte poste in essere dall'imputato ad ipotesi espressamente previste come elusive dalla legislazione tributaria. Secondo la Suprema Corte, infatti, per valutare l'effettiva rilevanza di una condotta antielusiva, sarebbe occorsa, concretamente, la sussumibilità della stessa all'interno di una delle operazioni tassativamente previste dall'art. 37-*bis*, comma 3, e che, “per la individuazione di siffatte operazioni, non potesse che farsi riferimento alle norme del codice civile”¹⁰⁹¹, tra le quali avrebbe dovuto senz'altro inserirsi anche l'art. 2464 c.c., in base al quale, nella nozione di elemento attivo rilevante ai fini dei conferimenti nelle s.r.l., sarebbe

¹⁰⁸⁸ Cass., sez. III pen., 6 marzo 2013, n. 19100, cit., 2079.

¹⁰⁸⁹ *Ibidem*.

¹⁰⁹⁰ *Ivi*, 2080.

¹⁰⁹¹ *Ivi*, 2081.

stato possibile includere “qualsiasi posizione soggettiva con l'unico limite della variabilità in termini economici”¹⁰⁹².

Sulla base di tali considerazioni, i giudici avevano poi rilevato come il Tribunale avesse di conseguenza errato nel liquidare “ogni problematica in proposito, limitandosi ad affermare che non poteva ritenersi pertinente l'ipotesi del conferimento in società”: la motivazione del giudice d'appello, infatti, oltre che risultare, secondo i giudici supremi, “meramente apparente ed apodittica (non spiegando il motivo per cui le previsioni contrattuali non potessero essere ricondotte alla ipotesi dei conferimenti), rivela che non si è tenuto conto della nuova formulazione dell'art. 2464 c.c.”¹⁰⁹³, rendendo, di conseguenza, l'ordinanza impugnata fallace ed imponendone l'annullamento.

Nel rinviarla così al Tribunale di Roma, i giudici di legittimità erano parsi volere compiere un ulteriore passo in avanti nella propria opera di riscrittura interpretativa dell'art. 4 d.lgs. 74/2000. Dopo aver ritenuto, infatti, che tale disposizione potesse astrattamente dare cittadinanza a determinate condotte elusive, la giurisprudenza era parsa, stavolta, volerla adoperare anche per dotare di sanzione penale il divieto di abuso del diritto tributario. Asserendo, tuttavia, che, alla luce dei principi ordinamentali, non pareva vi fossero ragioni impeditive per configurare la rilevanza penale delle condotte abusive, la stessa era pervenuta, nella sostanza, a dare effettivamente corpo ai timori che la dottrina¹⁰⁹⁴ aveva espresso sin dalla sentenza del 2012, rilevando come, in materia penal-tributaria, si stesse oramai assistendo ad una totale svalutazione dell'elemento materiale (l'evento evasivo) in favore di una visione in cui il disvalore della condotta sarebbe venuto unicamente a incentrarsi sulle intenzioni del soggetto agente (l'assenza delle valide ragioni economiche a supporto della condotta presuntamente elusiva) e rilevando come un simile modo di agire si ponesse irrimediabilmente in contrasto con i principi fondamentali del sistema penale.

Le critiche della dottrina, però, non avevano riguardato solamente il presunto attentato al principio di materialità, ma si erano, soprattutto, concentrate sull'evidente lesione del principio di legalità. Riconoscendo la possibilità di sanzionare penalmente le condotte abusive, infatti, i giudici erano sostanzialmente arrivati a sancire un vero e proprio “potere-

¹⁰⁹² *Ibidem*.

¹⁰⁹³ *Ivi*, 2082.

¹⁰⁹⁴ G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del “diritto penale del nemico”?*, cit., 16 ss.

dovere dell'interprete di penetrare lo spirito delle norme, coglierne l'intimo nucleo di significato e valorizzarlo a fini ermeneutici, anche prescindendo dal testo"¹⁰⁹⁵ delle specifiche disposizioni legislative. Ciò in quanto, sebbene l'*escamotage* per affermare la rilevanza penale delle condotte abusive fosse formalmente passato per l'applicazione dell'art. 37-*bis*, a fronte della previa risoluzione di una questione dal carattere eminentemente commercialistico (la possibilità, cioè, di qualificare l'attribuzione del diritto allo sfruttamento di immagine come conferimento societario), era apparso comunque evidente che il risultato materiale cui tale esegesi aveva nei fatti condotto, fosse stato il riconoscimento di un potere di sindacare le scelte imprenditoriali alla luce del risultato economico che le stesse avevano consentito di conseguire, in maniera analoga, cioè, a quanto l'art. 217, n. 4. l. fall. facoltizzava in materia di diritto fallimentare¹⁰⁹⁶. A differenza che nel caso della norma di penale fallimentare, però, la facoltà che i giudici avevano finito per auto-attribuirsi in materia di diritto penale tributario non trovava esplicito riconoscimento in una specifica disposizione di legge, ma era stata unicamente desunta sulla base di un processo interpretativo che andava oramai risolvendosi in risultati applicativi non più prevedibili *ex ante* da parte dei cittadini.

Nel dare sostanza alla nuova norma interpretativa ricavata dall'art. 4 d.lgs. 74/2000, infatti, i giudici non avevano solamente sorvolato sulle possibili conseguenze paradossali che si sarebbero probabilmente venute a determinare – come, ad esempio, quella di costringere il contribuente a dichiarare una rappresentazione difforme dal reale per dare osservanza ad una disposizione sulla dichiarazione infedele¹⁰⁹⁷ - ma, soprattutto, avevano considerato con troppa superficialità l'aderenza della propria esegesi al parametro della prevedibilità, per come l'ordinamento europeo aveva richiesto che lo stesso dovesse atteggiarsi per soddisfare il principio di legalità. Oltre ai rilievi già espressi circa l'impossibilità di ancorare a parametri oggettivi l'eventuale giudizio controfattuale affidato ai giudici (ed avente ad oggetto la comparazione tra il negozio giuridico effettivamente realizzato e quello più oneroso che si sarebbe invece dovuto realizzare), la dottrina¹⁰⁹⁸ aveva infatti rilevato, stavolta, come, per un soggetto che si fosse trovato ad operare fino alla fine degli anni duemila, non vi sarebbe stato, nei fatti, alcun motivo per dover prevedere la rilevanza penale delle proprie condotte elusive, dal momento che – pure a voler equiparare il formante giurisprudenziale alla legge penale in

¹⁰⁹⁵ A. M. DELL'OSSO, *L'elusione al banco di prova della legalità penale*, cit., 89.

¹⁰⁹⁶ A. PERINI, *La "società non necessaria" come nuova frontiera dell'elusione penalmente rilevante*, cit., 71,

¹⁰⁹⁷ L. TROYER – A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, cit., 2084.

¹⁰⁹⁸ A. M. DELL'OSSO, *L'elusione al banco di prova della legalità penale*, cit., 390.

senso stretto – lo stesso avrebbe comunque insegnato, fino alla fine del 2011 e con una certa costanza, l'impossibilità di ricondurre tali condotte alle fattispecie incriminatrici esistenti: anche a voler ritenere, pertanto, che l'affermazione giurisprudenziale della rilevanza penale delle condotte elusive potesse effettivamente aver svolto un ruolo analogo a quello che avrebbe dovuto svolgere l'inesistente norma legislativa, risultava comunque evidente che, essendo stato - all'epoca dei fatti realizzati dal contribuente - un simile risultato interpretativo del tutto imprevedibile¹⁰⁹⁹, i giudici avrebbero dovuto, nel caso di specie, rilevare la mancanza di colpevolezza-rimproverabilità in capo al soggetto agente¹¹⁰⁰ e sancire l'inapplicabilità retroattiva nei suoi confronti della norma incriminatrice discendente dal mutamento giurisprudenziale *in malam partem*.

Pervenendo alla soluzione opposta, invece, i giudici avevano, non solo dato corso all'elaborazione di risultati interpretativi che apparivano oramai sfuggire a qualsiasi criterio di ragionevole prevedibilità, ma, a ben vedere, avevano altresì contraddetto il divieto di retroattività della norma penale incriminatrice (della quale, nel caso concreto, erano stati loro stessi gli artefici). Simili conclusioni, naturalmente, erano apparse intollerabili alla dottrina, che, nel censurare gli arbitrii della giurisprudenza, aveva criticato assai duramente le soluzioni da questa approntate, richiedendo, con ancora più vigore rispetto al passato, un tempestivo intervento da parte del legislatore.

Intervento del legislatore che, peraltro, pareva essere divenuto, nel frattempo, oramai indifferibile e non ulteriormente procrastinabile: nel periodo immediatamente successivo alla statuizione appena considerata, infatti, la giurisprudenza penale aveva inaugurato una fase di vera e propria schizofrenia interpretativa, nell'ambito della quale, le pronunzie giudiziali incentrate sulla possibile criminalizzazione delle condotte elusive avevano preso a susseguirsi senza alcuna soluzione di continuità, dando vita ad un panorama interpretativo che risultava a dir poco oscillante e che, in ragione della frequente alternanza delle diverse soluzioni proposte, non garantiva più la benché minima prevedibilità circa l'esito dei futuri casi giudiziari.

¹⁰⁹⁹ A. BALSAMO, *La dimensione garantistica del principio di irretroattività e la nuova interpretazione giudiziale "imprevedibile": una "nuova frontiera" del processo di "europeizzazione" del diritto penale*, in *Cass. pen.*, 2007, 2202 ss.

¹¹⁰⁰ L. TROYER – A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, cit., 2084.

A riguardo, basti ad esempio considerare come, se nella sentenza n. 33187/2013¹¹⁰¹ la Cassazione pareva aver dato prova di volere tornare al precedente orientamento espresso con l'arresto del 2012 – annullando così un'ordinanza cautelare che aveva apoditticamente affermato la sussistenza di una condotta abusiva senza però indicare quale specifica norma antielusiva risultasse concretamente violata - nella (di poco) successiva sentenza n. 36859/2013¹¹⁰², i giudici avevano invece compiuto un ritorno al passato ancora più radicale, tornando ad escludere che le stesse condotte elusive potessero assumere una qualche forma di rilevanza penale.

Quest'ultima statuizione, in particolare, era stata accolta con particolare benevolenza da parte della dottrina, che l'aveva annotata con interesse, rinvenendo al suo interno il primo segnale di un possibile *revirement* giurisprudenziale, coincidente col ritorno ad una rotta interpretativa maggiormente ossequiosa del principio di legalità¹¹⁰³. Sebbene nella sentenza in parola, infatti, la questione della rilevanza penale delle condotte elusive fosse stata affrontata soltanto per mezzo di un agile *obiter dictum*, lo stesso era comunque sembrato ben risoluto ed oltremodo chiaro nell'affermare le proprie argomentazioni, a partire dall'inciso col quale era stata rigettata la richiesta di trattazione del Procuratore generale asserendo che “non c'è bisogno di soffermarsi *funditus* sulla problematica dell'abuso del diritto, né di sollecitare un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite”¹¹⁰⁴.

La Cassazione aveva poi proseguito rilevando come “la rilevanza penale della condotta [elusiva], appare difficilmente configurabile, per la necessità del doveroso rispetto del principio costituzionale di stretta legalità e del suo più immediato corollario, che impone la tassatività delle fattispecie incriminatrici: è evidente infatti che non esiste una norma da cui ricavare una immediata equiparazione dell'elusione all'evasione, categorie concettuali che vengono ancora distinte in interventi legislativi recenti, seppure ispirati da una logica di comune intervento nei confronti di entrambe”. Alle ragioni di carattere letterale, i giudici della

¹¹⁰¹ Cass., sez. III pen., 12 giugno 2013, n. 33187, in *Cass. pen.*, 2015, 1431 ss., con nota di E. STAMPACCHIA, *Bada di non perdere la sostanza quando cerchi di afferrare l'ombra*; v., altresì, il commento di L. R. CORRADO, *La Cassazione sposta lo strumento antielusivo dalla ricostruzione della materia imponible agli adempimenti dichiarativi*, in *Dir. & Giust.*, 2013, 1060 ss.

¹¹⁰² Cass., sez. III pen., 16 gennaio 2013, n. 36859, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 730 ss., con nota di P. M. SABELLA, *Rilevanza penale dell'elusione fiscale ed abuso del diritto: un auspicato ritorno alla legalità in attesa dell'attuazione della delega fiscale*; v., altresì, i commenti di L. TROYER – S. CAVALLINI, *Elusione, progressione criminosa e specialità: due passi avanti e uno “a lato” su tre topoi in materia penaltributaria*, in *Dir. pen. cont.*, 20 gennaio 2014; e L. R. CORRADO, *L'elusione codificata non ha rilevanza penale*, in *www.ecnews.it*, 13 marzo 2014.

¹¹⁰³ L. TROYER – S. CAVALLINI, *Elusione, progressione criminosa e specialità: due passi avanti e uno “a lato” su tre topoi in materia penaltributaria*, cit., 6.

¹¹⁰⁴ Cass., sez. III pen., 16 gennaio 2013, n. 36859, cit., 62.

Suprema Corte avevano, inoltre, aggiunto considerazioni di politica criminale e di carattere sistematico, asserendo che “estendere all’elusione le sanzioni penali espressamente previste per l’evasione tributaria è tutt’altro che automatico, soprattutto alla luce delle modifiche introdotte con il d.lgs. 74 del 2000 alla disciplina del diritto penale tributario, espressive di una opzione di reato già contemplate – talora in termini di illecito contravvenzionale – dalla L. 516 del 1982. Il principio di legalità implica, del resto, che il giudice penale non possa limitarsi a prendere atto dell’esistenza di una specifica disposizione antielusiva, ma debba piuttosto ricavare dall’ordinamento previsioni sanzionatorie che vadano oltre il mero divieto per il contribuente di perseguire vantaggi fiscali indebiti: ciò perché all’abuso del diritto la disposizione antielusiva consente di contrapporre il disconoscimento delle conseguenze dei negozi adottati (la ricordata inopponibilità degli stessi all’Amministrazione finanziaria), non già sanzioni diverse ed ulteriori”¹¹⁰⁵.

Era pertanto apparso plausibile che, dopo anni di divergenze interpretative, la giurisprudenza si fosse oramai risolta ad aderire apertamente alle prospettazioni della dottrina: lo stesso *obiter dictum*, del resto, si era effettivamente concluso con l’enunciazione di come, “per avere sanzioni penali, occorrono previsioni esplicite, indicative della volontà del legislatore di apprestare – dinnanzi alla ipotizzata violazione di qualsivoglia norma, tributaria o meno – la tutela di maggiore rigore: non a caso, è lo stesso d.lgs. n. 74 del 2000, all’art. 19, a statuire che «quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del Titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale» (e sarebbe allora ragionevole riconoscere carattere di specialità ad una disposizione antielusiva ad hoc, che escluda o quanto meno non contempli la comminatorio di sanzioni penali, rispetto alle norme di cui ai precedenti artt. 2, 4 o 8)”¹¹⁰⁶.

Se tutto lasciava, così, presagire che la Suprema Corte avesse effettivamente deciso di sotterrare l’ascia da guerra, deponendo la “ragion fiscale”¹¹⁰⁷ e mettendo da parte la prospettiva di realizzare una “giustizia tutta intera”¹¹⁰⁸, i fatti avevano, però, nuovamente smentito simili aspettative: a distanza di soli tre giorni dal deposito delle motivazioni con cui avevano asserito l’irrelevanza penale delle condotte elusive, i giudici (appartenenti, invero, ad

¹¹⁰⁵ *Ivi*, 63.

¹¹⁰⁶ *Ibidem*.

¹¹⁰⁷ P. ALDROVANDI, *La nozione di “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” nel “diritto vivente” ed il “nuovo volto” del diritto penale tributario*, in *Ind. pen.*, 2012, 231 ss.

¹¹⁰⁸ G. VASSALLI, voce *Nullum crimen, nulla poena sine lege*, cit., 304

una diversa sezione della Suprema Corte) avevano altresì provveduto a depositare quelle della sentenza n. 36894/2013¹¹⁰⁹, con la quale erano state, al contrario, riprese le fila della sentenza battistrada del 2012, asserendo cioè che ragioni di carattere letterale (la definizione di imposta evasa) e sistematico (la collocazione e la lettura a contrario dell'art. 16 d.lgs. 74/2000) deponessero chiaramente a favore della sanzionabilità delle condotte tipizzate in specifiche norme antielusive.

La maniera ondivaga con cui le statuizioni di legittimità avevano, peraltro, proceduto ad alternarsi aveva finito per influenzare altresì le decisioni della giurisprudenza di merito. Nonostante, infatti, la successiva sentenza n. 15186/2014¹¹¹⁰ si fosse sostanzialmente andata a collocare nel medesimo solco dell'orientamento giurisprudenziale maggioritario, il seme delle argomentazioni della dottrina era ormai stato piantato anche nelle aule dei Tribunali: accadeva, così, conseguentemente che, sebbene con argomentazioni parzialmente diverse, sia il Tribunale di Milano¹¹¹¹ che quello di Firenze¹¹¹² andassero, poi, a riconoscere come i problemi connessi alla possibile rilevanza penale dell'elusione fiscale fossero sostanzialmente da rinvenire nell'impossibilità di integrare in maniera precisa la fattispecie incriminatrice e nella violazione del principio di materialità che veniva a determinarsi per effetto della concentrazione dell'intero disvalore sulla presenza o meno di valide ragioni economiche extrafiscali. Sulla base di tali rilievi, entrambi i giudici avevano, poi, concretamente giudicato le operazioni oggetto di sindacato (*merger leveraged buy out*, nel primo caso, e traslazione per trasparenza del reddito di una società su di un'altra neocostituita, nel secondo) non idonee ad integrare, alla prova dei fatti, il delitto di dichiarazione infedele *ex art. 4 d.lgs. 74/2000*.

La metabolizzazione delle tesi dottrinali da parte della giurisprudenza di merito, però, era risultata ancora più chiara nelle motivazioni con cui il Tribunale di Catania¹¹¹³ aveva rigettato l'appello proposto dal P.M. avverso il provvedimento del G.i.p. col quale era stata negata la richiesta di sequestro preventivo nei confronti di un imprenditore indagato per aver

¹¹⁰⁹ Cass., sez. V pen., 23 maggio 2013, n. 36894, in *Cass. pen.*, 2014, 3411 ss., con nota di F. M. FRASCETTI, *Brevi note sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale*, v., altresì, il commento di M. DI SIENA, *La criminalizzazione dell'elusione fiscale e la dissolvenza della fattispecie criminosa*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 194 ss.

¹¹¹⁰ Cass., sez. III pen., 20 marzo 2014, n. 15186, inedita, ma massimata in *Riv. pen.*, 2014, 599.

¹¹¹¹ Ufficio ind. prel. Milano, 24 giugno 2013, in *Riv. dott. comm.*, 2014, 594 ss., con nota di L. TROYER – A. INGRASSIA, *Merger leveraged buy out, risparmio fiscale e libere scelte imprenditoriali: hic sunt leones*.

¹¹¹² Tribunale di Firenze, 17 luglio 2014, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 1191 ss., con nota di A. D'AVIRRO, *Dichiarazione infedele, elusione, abuso del diritto: la giurisprudenza di merito inverte la rotta*.

¹¹¹³ Tribunale di Catania, 27 novembre 2014, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 395 ss., con nota di G. DE SANTIS, *Sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale*.

interposto fittiziamente più società ed eluso, così, la normativa sulla tassazione dei redditi. I giudici etnei, infatti, avevano dato conto, all'interno della propria ordinanza, non solo del contrasto intercorrente tra la tesi volta ad attribuire rilevanza penale alle condotte elusive ed il principio di legalità (*in species*, di tassatività) ma ne avevano altresì evidenziato la sua radicale incompatibilità con l'interpretazione che, del principio di legalità medesimo, aveva offerto la Corte di Strasburgo. Era stato, in altre parole, asserito che “il tema dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, a tutt'oggi, postula la necessità di un approfondimento oltre che di un intervento legislativo, in ragione della problematicità dell'individuazione, in via interpretativa, di condotte penalmente rilevanti, individuazione che deve necessariamente tenere conto del principio di legalità e tassatività dell'illecito penale, sia a livello nazionale che a livello europeo, *ex artt. 7 (CEDU) e 49 (Carta di Nizza)*”¹¹¹⁴. Proprio con riferimento al criterio della prevedibilità delle decisioni giudiziali, espresso in sede comunitaria, il Tribunale aveva peraltro rilevato come “il mutamento di indirizzo giurisprudenziale, invocato dall'appellante, in quanto suscettivo di effetti *in malam partem*, impone delle riflessioni sulla tutelabilità del legittimo affidamento dell'agente: in altri termini, con specifico riferimento al caso concreto, non può non suscitare perplessità il fatto che la realizzazione, nel 2006/2007, di condotte penalmente irrilevanti per giurisprudenza costante, assuma ora rilievo penale, in ragione di una interpretazione delle norme di interesse diversa e più rigorosa [...] Risulta, dunque, evidente, la problematicità dell'applicazione retroattiva, sulla base di un'interpretazione giurisprudenziale, *in malam partem*, di norme penali già esistenti, interpretazione idonea a connotare penalmente condotte poste in essere in un contesto temporale e interpretativo assolutamente diverso”¹¹¹⁵.

Nel dare ancora una volta conto, pertanto, del disagio ermeneutico avvertito dagli interpreti innanzi ad una questione che continuava a rimanere priva, *rebus sic stantibus*, di appigli univoci cui affidare la propria risoluzione, anche la giurisprudenza di merito era parsa voler passare a sollecitare l'intervento chiarificatore del legislatore in maniera decisamente più netta rispetto a quanto fatto anteriormente. A differenza che per gli appelli rivolti in passato dalla dottrina, però, l'auspicio della magistratura non pareva, stavolta, destinato a cadere nel vuoto.

¹¹¹⁴ Tribunale di Catania, 27 novembre 2014, cit., 7.

¹¹¹⁵ *Ivi*, 8.

3.5.6 *La legge delega, la nuova disciplina dell'abuso e la sparizione del doppelgänger giurisprudenziale*

Con la legge 11 marzo 2014, n. 23¹¹¹⁶, infatti, il Legislatore conferiva al Governo una delega per la realizzazione di una revisione del sistema fiscale, che contribuisse a renderlo più equo, trasparente ed orientato alla crescita. Tra le varie previsioni in cui tale delega si andava ad articolare, però, nessuna aveva preso specificamente in considerazione il problema della sanzionabilità penale delle condotte elusive ed abusive.

Se con l'art. 5¹¹¹⁷ il Governo era stato delegato ad attuare, in applicazione dei criteri direttivi individuati dal medesimo articolo e dalla Raccomandazione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva, la revisione delle disposizioni antielusive, al fine di unificarle al principio generale del divieto di abuso del diritto, nessuno dei menzionati criteri era parso, tuttavia, contenere indicazioni precise circa l'applicabilità o meno delle sanzioni penali. Né tantomeno alcuna indicazione pareva potersi desumere dal dettato dell'art. 8¹¹¹⁸, il quale, esplicitando le previsioni relative alla revisione del sistema sanzionatorio, richiedeva che il legislatore delegato configurasse la sanzione penale per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, procedendo altresì ad individuare i confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione, nonché le relative conseguenze sanzionatorie, senza però specificare quali tali conseguenze dovessero essere.

Una soluzione positiva al problema, per giunta, non pareva nemmeno potersi ricavare dall'analisi dei lavori preparatori. Nonostante gli stessi fossero, infatti, inizialmente parsi

¹¹¹⁶ v., *supra*, Cap. II, par. 8, 225 s.

¹¹¹⁷ *Ibidem*.

¹¹¹⁸ Art. 8 – Revisione del sistema sanzionatorio - [1]. Il Governo e' delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative. [2]. Il Governo e' delegato altresì a definire, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi.

fornire indicazioni di senso contrario¹¹¹⁹ alla punibilità delle condotte in questione, già dalle fasi iniziali dell'*iter* parlamentare erano poi stati eliminati, dall'elencazione dei criteri direttivi forniti al Governo per l'attuazione della delega, sia quello di "escludere la rilevanza penale dei comportamenti ascrivibili a fattispecie abusive"¹¹²⁰ (ed il suo omologo, nell'ambito della revisione del sistema sanzionatorio, relativo alla "esclusione della rilevanza penale per i comportamenti ascrivibili all'elusione fiscale"¹¹²¹), che quello di "prevedere che in caso di ricorso, le sanzioni e gli interessi sono riscuotibili dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale"¹¹²² (da cui pareva potersi trarre, seppure solo in maniera indiretta, la mera sanzionabilità amministrativa delle condotte poste in essere in violazione del divieto di abuso)¹¹²³.

Né, d'altro canto, la loro estromissione pareva in alcun modo poter suffragare una conclusione di senso opposto, atteso che la definizione delle condotte elusive ed abusive, fornita dall'art. 5, rimaneva comunque ben poco adatta a soddisfare i principi di materialità e di tassatività dell'illecito penale¹¹²⁴, non risultando in ogni caso riconducibile ad alcuna specifica fattispecie incriminatrice. Allo stesso modo, anche la disposizione di cui all'art. 8 non forniva alcun indizio utile a ricostruire le reali intenzioni del Legislatore, dal momento che, demandando al Governo la "individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie", la previsione non consentiva di riferire, da un punto di vista meramente grammaticale e sintattico, la parola "confine" alle "conseguenze sanzionatorie", rimandando piuttosto alla mera attività di "individuazione" e non risultando, per questo, idonea a fondare l'indistinta punibilità delle due fattispecie da differenziare¹¹²⁵. Anzi, secondo parte della dottrina, lungi dal porsi neutrale rispetto al problema delle conseguenze sanzionatorie, la disposizione in questione pareva, invece, fare presumere una futura espulsione dei fatti di dichiarazione infedele dal perimetro della rilevanza penalistica, dal momento che i connotati di fraudolenza oggettivi, richiesti

¹¹¹⁹ v. P. CORSO, *Revisione del sistema fiscale: nessuna rilevanza penale per l'elusione*, in *Corr. trib.*, 2012, 1741 ss.; E. DELLA VALLE, *Rilevanza sanzionatoria dell'elusione*, in AA. VV., *Libro dell'anno del diritto*, Roma, 2013, 428 ss.; e S. ARIATTI, *Elusione codificata, abuso del diritto ed illecito tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2012, 85 ss.

¹¹²⁰ Atto Senato n. 1058 e successive modifiche; art. 6, comma 1, lett. d)

¹¹²¹ Atto Senato n. 1058 e successive modifiche; art. 9, comma 1.

¹¹²² Atto Senato n. 1058 e successive modifiche; art. 6, comma 1, lett. g)

¹¹²³ D. CONTE, *La (ir)rilevanza penale delle condotte elusive/ abusive e il reato di dichiarazione infedele: una lettura critica alla luce dei principi della delega fiscale e della loro attuazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 762 ss.

¹¹²⁴ G. M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Dir. pen. cont.*, 14 settembre 2014.

¹¹²⁵ A. GUIDARA, *Sulla sanzionabilità delle condotte elusive nel quadro della nuova legge delega*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 415 ss.

espressamente dall'art. 8 (che pareva, in effetti, muovere nel senso di limitare la repressione penale ai soli comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo della documentazione falsa), rimanevano chiaramente estranei alla fattispecie incriminatrice, utilizzata in precedenza dalla giurisprudenza penale per dare cittadinanza ai comportamenti elusivi.

Dal punto di vista strettamente letterale, dunque, risultava abbastanza evidente che, l'esigenza di non trasmettere segnali potenzialmente equivocabili da parte dell'opinione pubblica (quello di un'improvvisa ed inopinata ritirata sul fronte della lotta all'evasione), unita all'influenza che le più recenti statuizioni della Suprema Corte erano riuscite ad esercitare nei confronti del Parlamento, avesse fatto in modo che la versione finale della legge delega si limitasse esclusivamente a dettare principi e criteri direttivi riguardanti la definizione del concetto di abuso e la disciplina delle sue modalità di contestazione, lasciando che la responsabilità della soluzione all'annosa questione della sua rilevanza penale ricadesse interamente sul legislatore delegato (e generasse, per questo motivo, più di un dubbio circa la legittimità costituzionale di quella che pareva una vera e propria delega in bianco)¹¹²⁶.

Ad ogni modo, a distanza di poco più di un anno, la legge delega trovava una sua prima attuazione nel d.lgs. n. 128 del 5 agosto 2015¹¹²⁷, col quale il Governo provvedeva a trasporre le indicazioni ricevute dal predetto art. 5, introducendo il nuovo art. 10-*bis* nello Statuto del contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212). Per effetto di tale disposizione, in particolare, hanno trovato, da un lato, unificazione le due nozioni (precedentemente distinte) di abuso del diritto ed elusione fiscale, ora riunite in una sola disposizione con contestuale abrogazione dell'art. 37-*bis* D.P.R. 600/73, e, dall'altro, esplicito riconoscimento la scelta di rendere le condotte elusive/abusive irrilevanti dal punto di vista penale.

¹¹²⁶ Sulla nozione di delega in bianco ed i suoi profili di illegittimità costituzionale, v. A. CERVATI, voce *Legge di delegazione e legge delegata*, in *Enc. dir.*, XXIII, Milano 1972, 950 s.; G. PITRUZZELLA, *Corte costituzionale e governo*, in *Foro it.*, 2000, 28 ss.; A. AMBROSI, *Deleghe legislative e riforme tributarie: questioni vecchie e nuove sull'art. 76 Cost.*, in *Riv. dir. trib.*, 2001; AA. VV., *Le deleghe legislative. Riflessioni sulla recente esperienza normativa e giurisprudenziale*, a cura di P. CARETTI - A. RUGGERI, Milano, 2003; N. MACCABIANI, *La legge delegata. Vincoli costituzionali e discrezionalità del Governo*, Milano, 2005; A. PERRONE, *Il procedimento formativo dei decreti legislativi nell'analisi delle leggi delega e della prassi parlamentare*, in *Giur. cost.*, 2005, 2309 ss.; C. CUPELLI, *Un difficile compromesso. Ancora in tema di rapporti tra legge delega e riforma del codice penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 1346 ss.; L. FRANCO, *La delegazione legislativa e i tempi dell'ordinamento*, Napoli, 2014, *passim*; R. RUSSO, *La delega in bianco nella giurisprudenza costituzionale*, in *Aic - Osservatorio Costituzionale*, Gennaio 2015.

¹¹²⁷ v., Cap. II, par. 8, 226 ss.

Quanto al primo aspetto, si può rilevare sin da subito come, dopo aver provveduto alla definizione del concetto di abuso¹¹²⁸ - mediante il ricorso a due elementi di carattere positivo (il compimento di operazioni prive di sostanza economica e la realizzazione – come scopo essenziale - di vantaggi fiscali indebiti) ed uno di carattere negativo (l'assenza di valide ragioni extrafiscali, non marginali) - il legislatore si sia altresì preoccupato di specificare, al comma 12, che “in sede di accertamento, l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”. Mediante simile previsione, viene dunque ora espressamente sancito che, sebbene non sia presente un esplicito riferimento alle disposizioni penal-tributaristiche di cui al d.lgs. 74/2000 (a differenza, quindi, di quanto avveniva nelle precedenti versioni¹¹²⁹ della norma), i rapporti tra l'intervento del presidio penalistico ed il campo di applicazione dell'abuso del diritto sono adesso improntati ad un principio di mutua esclusione¹¹³⁰, non potendo cioè trovare contestazione la norma generale di nuovo conio in tutti quei casi in cui le operazioni astrattamente idonee a configurare il concetto da essa definito risultino altresì suscettibili di ingenerare la responsabilità penale dei soggetti che le hanno poste in essere.

La medesima conclusione, del resto, trova un palese conforto anche nel secondo dei due aspetti sul quale il decreto è andato precipuamente ad intervenire: mediante l'art. 10-*bis*, comma 13, infatti, è stato espressamente riconosciuto che “le operazioni abusive non danno luogo a fatti penali punibili ai sensi delle leggi penali tributarie”, confermando, così, che la responsabilità penale non potrà più venire fondata sulla contestazione al contribuente di condotte meramente abusive, dal momento che le stesse vengono ora a costituire una categoria esclusivamente residuale, incompatibile cioè sia con le specifiche disposizioni penali che con quelle tributarie. Con l'emanazione del decreto in questione, quindi, il legislatore ha voluto espressamente prendere posizione anche su quelle tematiche rispetto alle quali il Parlamento era, invece, rimasto inerte, facendo concretamente apprezzare¹¹³¹ il proprio intervento, non solo per la coerenza dell'opzione implementata, ma anche per la scelta di prevedere un generico riferimento a tutte le “leggi penali tributarie” (anziché ai soli delitti di

¹¹²⁸ v., più nel dettaglio, Cap. II, par. 8, 227 s.

¹¹²⁹ La versione dell'art. 10-*bis*, comma 12, contenuta nello schema di decreto legislativo del 24 dicembre 2014 prevedeva, infatti, che “in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di altre disposizioni e, in particolare, di quelle sanzionabili ai sensi del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni”.

¹¹³⁰ F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, in *Dir. pen. cont.*, 1 ottobre 2015.

¹¹³¹ *Ibidem*.

cui al d.lgs. 74/2000), consentendo, così, di scongiurare, sin dall'inizio, l'insorgenza di eventuali difficoltà di coordinamento con le sanzioni penali previste negli altri corpi legislativi¹¹³².

Decisamente meno apprezzabile, invece, è apparsa la scelta cristallizzata nella previsione *ex art. 1*, comma 5, col quale, dopo avere sancito che l'efficacia del nuovo art. 10-*bis* decorre dal primo giorno del mese successivo alla sua entrata in vigore (1 ottobre 2015), il legislatore ha specificato che "le medesime disposizioni si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo". Limitando, però, espressamente la retroattività della clausola *ex art. 10-bis*, comma 13, alle sole contestazioni già avvenute, la disposizione parrebbe metterne in discussione la qualificazione come causa di esclusione della tipicità, dal momento che – se fosse effettivamente tale – non risulterebbe conseguentemente possibile limitarne la reatattività, in ragione di quanto l'art. 2, comma 2, c.p. dispone sulla legge penale più favorevole. La corretta individuazione da parte dell'interprete dell'esatto significato della norma diventa, per tale motivo, cruciale nell'ottica di poterne escludere l'incompatibilità con il parametro di cui all'art. 3 della Costituzione e di preservarne, così, la piena legittimità costituzionale.

Ad agevolare il compito dell'interprete è, però, recentemente intervenuto anche il d.lgs. n. 158 del 24 settembre 2015 (in vigore dal 22 ottobre), mediante il quale il Governo ha provveduto a revisionare il sistema sanzionatorio in materia tributaria, dando attuazione alle previsioni contenute nell'art. 8 della legge delega.

Tra le sue previsioni di maggiore interesse, rispetto alla tematica dell'abuso del diritto, meritano di essere senz'altro segnalate quelle con cui l'art. 1 ha integrato l'elenco definitorio contenuto in cima al d.lgs. 74/2000, approfondendo così al suo interno degli ulteriori concetti, che sono poi stati espressamente richiamati dalla novellata fattispecie incriminatrice di cui al successivo art. 3.

Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, infatti, è stato ampiamente rimodellato non solo dal punto di vista soggettivo (rendendolo ora ascrivibile a qualsiasi soggetto tenuto alla presentazione di una dichiarazione dei redditi o I.V.A.), ma soprattutto

¹¹³² Quali, ad esempio, quelle indicate dagli artt. 282 ss. del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (Testo Unico delle Leggi Doganali), in materia di I.V.A. all'importazione.

da quello oggettivo, tipizzandone la condotta in una struttura bifasica che si articola alternativamente nella “realizzazione di operazioni simulate ovvero nell’utilizzo di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria”. Sorvolando sulla non perfetta formulazione del periodo da un punto di vista sintattico (lo stesso non consentirebbe, infatti, di comprendere con esattezza se l’idoneità ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’amministrazione debba essere riferita solamente al secondo binomio della condotta o vada comunque riferita altresì alla sua prima parte), a saltare immediatamente all’occhio è l’utilizzo di due termini che fino ad ora potevano ritenersi senza alcun dubbio estranei alla materia penal-tributaria.

La nozione di “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” è stata, difatti, appositamente introdotta, dal nuovo decreto legislativo, per andare ad aggiungersi alle definizioni di cui all’art. 1 del d.lgs. 74/2000 e specificare, mediante la nuova lettera *g-bis*)¹¹³³, che con tale concetto si vogliono identificare le “operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall’articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti”. Nel fare riferimento alla fattispecie disciplinata dal d.lgs. 128/2015, dunque, anche il più recente intervento governativo parrebbe essersi andato concretamente a collocare nel medesimo solco tracciato dal nuovo art. 10-*bis*, comma 13 dello Statuto del contribuente, ribadendo come la fattispecie di operazione elusiva/abusiva rimanga completamente estranea all’area del penalmente rilevante (e segnatamente, in questo caso, alla categoria delle operazioni simulate).

La medesima conclusione, del resto, non può che essere analogamente desunta anche dalla nuova definizione di “mezzi fraudolenti” di cui all’art. 1, lett. *g-ter*)¹¹³⁴ del d.lgs. 74/2000, intendendo tale nozione fare esclusivo riferimento alle “condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà”. Diventa, pertanto, evidente che, anche a volerle

¹¹³³ Dal punto di vista della tecnica di redazione normativa, appare piuttosto singolare la scelta di affidare la successione delle nuove disposizioni ad un’iterazione di tipo *g*) e *g-bis*), pur in presenza di un’apparente disomogeneità dell’oggetto che ne avrebbe forse sconsigliato l’utilizzo, in favore del ricorso a lettere successive.

¹¹³⁴ Del tutto giustificato appare invece, in questo caso, il ricorso all’iterazione *g-bis*) *g-ter*), in ragione della comune riconducibilità di entrambe le disposizioni ad una medesima accezione di frode. Risulta, inoltre, condivisibile anche la scelta di disattendere, nella stesura finale del decreto, l’osservazione con cui le Commissioni riunite 2° Giustizia e 6° Finanze del Senato avevano richiesto di riunire entrambe le definizioni in un’unica e sola categoria, dal momento che le stesse appaiono sì parzialmente omogenee, ma non vanno comunque a descrivere comportamenti interamente riconducibili ad unità.

ritenere effettivamente artificiose (e tali non sono) nonché capaci di dare vita ad una falsa rappresentazione della realtà, le condotte abusive/elusive non troverebbero comunque realizzazione in violazioni di specifici obblighi giuridici¹¹³⁵, non risultando, per questo motivo, riconducibili alla nozione di “mezzo fraudolento” delineata poc’anzi.

Deve, di conseguenza, escludersi che tali condotte, non essendo ricollegabili né alla definizione di “operazioni simulate” né tantomeno a quella di “mezzi fraudolenti” (e non consistendo, evidentemente, nemmeno nell’utilizzo di documentazione falsa) possano risultare idonee ad integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici delineato dal nuovo art. 3 d.lgs. 74/2000.

La tesi dell’irrelevanza penale delle condotte elusive, espressamente sancita dall’art. 10-*bis*, comma 13 dello Statuto del contribuente e capace di uscire indenne anche dal confronto con la nuova fattispecie incriminatrice testé considerata, parrebbe inoltre essere in grado di reggere altresì il vaglio della novellata versione del delitto di dichiarazione infedele *ex* art. 4 (vaglio peraltro molto severo, ove si consideri come sia stata proprio tale fattispecie ad essere adoperata finora dalla giurisprudenza per far rientrare il fenomeno in questione nell’area del penalmente illecito).

Ciò in quanto le modifiche apportate dal d.lgs. 158/2015 al delitto di cui si discute sembrerebbero avere concretamente fissato delle nuove frontiere di tipicità¹¹³⁶ che non risultano più oltrepassabili dal recentemente normato concetto di operazioni elusive/abusive. Se la precedente versione dell’art. 4, infatti, poteva offrire, con la nozione di “elementi passivi fittizi”, un possibile varco per far transitare nell’area del penalmente rilevante anche la dichiarazione di costi realmente sostenuti ma non riconoscibili da un punto di vista fiscale, l’intervenuta sostituzione del termine “fittizi” con “inesistenti” segna ora, invece, con riferimento al delitto in questione, la definitiva ed esplicita adesione, da parte del legislatore, alla teoria naturalistica¹¹³⁷ del concetto di fittizietà, provocando il definitivo allontanamento del cavallo di Troia¹¹³⁸ adoperato dalla giurisprudenza per aggirare le mura della tipicità penale

¹¹³⁵ La nozione di “mezzi fraudolenti” di cui all’art. 1 deve essere comunque letta in coordinamento anche con la disposizione di cui al novellato art. 3, comma 3, la quale esclude espressamente che nella definizione in questione possano essere ricomprese anche le mere violazioni di obblighi di fatturazione o annotazione, ovvero i c.d. fenomeni di sottofatturazione.

¹¹³⁶ S. CAVALLINI, *Osservazioni “di prima lettura” allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria*, in *Dir. pen. cont.*, 20 luglio 2015.

¹¹³⁷ v., *supra*, Cap. III, par. 3.5.2, 280, nota 953.

¹¹³⁸ v., *supra*, Cap. III, par. 3.5.2., 280, nota 952.

e lasciando, di conseguenza, fuori dal perimetro della nuova fattispecie incriminatrice l'indicazione in dichiarazione di costi suscettibili di verifica empirica.

Quasi a voler fare ammenda della sua prolungata inerzia, peraltro, il legislatore ha poi ritenuto di dover confermare la propria presa di posizione anche nel successivo comma 1-*bis* del medesimo art. 4, mediante il quale è stato ulteriormente chiarito come, ai fini del delitto di dichiarazione infedele, non si debba tener conto “della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza¹¹³⁹, della non deducibilità di elementi passivi reali”.

Ad onor del vero, una simile disposizione, poiché subordina espressamente la propria operatività al mero ambito dell'art. 4 e restando comunque in vita, all'interno degli artt. 2 e 3, il concetto di “fittizietà giuridica”, parrebbe in realtà celare l'intento del legislatore di dare vita ad una nuova nozione di fittizietà/inesistenza, differenziandola per fattispecie incriminatrici e non sbarrando, dunque, definitivamente la strada a che i fatti elencati nell'art. 4, comma 1-*bis*, possano venire comunque ricompresi nell'area del penalmente rilevante, purché naturalmente risultino concretamente accompagnati dagli elementi costitutivi che le fattispecie fraudolente di cui agli artt. 2 e 3 espressamente richiedono (ipotesi, questa - come già rilevato - abbastanza remota con riferimento al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici).

Se, dunque, come precisato dallo stesso Legislatore, “rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione)”¹¹⁴⁰, appare allo stesso tempo innegabile che, con riferimento al delitto specifico di dichiarazione infedele, la novella legislativa abbia comunque prodotto un effetto

¹¹³⁹ Bisogna, tuttavia, rilevare come, la generalizzazione del principio di irrilevanza penale della non inerenza dei costi, abbia posto al riparo da sanzione penale anche l'indicazione in dichiarazione, da parte del contribuente, di elementi negativi scaturenti dal compimento di atti o di attività qualificabili come delitti e con riferimento ai quali si sarebbe, forse, resa opportuna la previsione di una specifica deroga.

¹¹⁴⁰ v. Relazione governativa del 2 aprile 2015, illustrativa dello schema che si è poi andato a tradurre nel d.lgs. 128/2015.

di (parziale) *abolitio criminis*¹¹⁴¹ che va senz'alcun dubbio ad interessare i fenomeni ora riconducibili al concetto di abuso *ex art. 10-bis* dello Statuto del contribuente e che aiuta altresì a comprendere quale sia la reale efficacia della disposizione *ex art. 1, comma 5, del d.lgs. 128/2015*, la quale, nonostante una poco felice formulazione letterale, non risulta concretamente idonea a limitare la valenza retroattiva della clausola di cui al comma 13, dello stesso art. 10-*bis*, che potrà pertanto liberamente esplicitare i propri effetti liberatori anche rispetto ai fatti già coperti da giudicato¹¹⁴² (obbligando, di conseguenza, i giudici a doverli rivalutare, tanto nell'ottica di comprendere se la contestazione originaria riguardasse o meno condotte di cui al nuovo art. 4, comma 1-*bis*, quanto per valutare se le stesse siano o meno riconducibili al nuovo concetto di abuso del diritto *ex art. 10-bis* dello Statuto del contribuente).

In definitiva, dunque, se i decreti attuativi della delega fiscale (i dd.lgs 128/2015 e 158/2015) paiono entrambi muovere coerentemente nel senso di escludere la rilevanza penale delle condotte elusive/abusive, raccordando le proprie disposizioni in maniera organica, spetterà comunque all'attività degli interpreti (e, soprattutto, della giurisprudenza) dare alle stesse sostanza, ricavandone norme rispettose dei principi che reggono l'ordinamento penale. In tal senso, meritano una particolare menzione due recenti pronunce della Suprema Corte, mediante le quali i giudici di legittimità si sono sin da subito confrontati con l'applicazione concreta di quanto la novella legislativa ha disposto in materia di abuso del diritto tributario.

La prima delle due sentenze è la n. 40272/2015¹¹⁴³, depositata nel brevissimo tempo di soli sette giorni dalla sua data d'udienza (a testimonianza di quanto l'importanza di tale pronuncia risultasse effettivamente avvertita da parte dei Giudici di piazza Cavour) ed adoperata dalla Suprema Corte per dare definitiva consacrazione all'irrilevanza penale delle condotte abusive/elusive.

La vicenda oggetto di statuizione, in concreto, riguardava la contestazione del delitto di dichiarazione infedele ad un amministratore di una società di capitali, accusato di aver indicato nella dichiarazione IRES di tale società elementi passivi fittizi scaturiti

¹¹⁴¹ S. CAVALLINI, *Osservazioni "di prima lettura" allo schema di decreto legislativo in materia penale tributaria*, cit.

¹¹⁴² F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, in *Dir. pen. cont.*, 9 ottobre 2015.

¹¹⁴³ Cass., sez. II pen., 1 ottobre 2015, n. 40272, in *Dir. pen. cont.*, 9 ottobre 2015, con nota di F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*; v., altresì, il commento di C. SANTORIELLO, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto – commento*, in *Il Fisco*, 2015, 4066 ss.

dall'effettuazione di una complessa operazione di prestito titoli, che i giudici di merito avevano ritenuto essere sì formalmente lecita ma posta in essere all'unico fine di conseguire un indebito risparmio d'imposta. Sebbene non presentasse, dunque, carattere fraudolento, l'operazione era stata valutata comunque elusiva, in considerazione del fatto che i costi scaturiti da essa, pur esistenti *in rerum natura* e quindi effettivamente sostenuti, erano parsi appositamente creati al fine di essere poi indicati nella dichiarazione dei redditi. La fittizietà dei costi, in altre parole, era stata desunta dal fatto che il reale esito dell'operazione negoziale risultasse ben noto ai suoi contraenti sin dall'inizio, come testimoniato dal mancato trasferimento dei titoli da una società all'altra, dall'alterità giuridica meramente apparente delle società coinvolte e dalla carenza di alea (e, dunque, di causa) nei negozi giuridici in cui la stessa aveva trovato attuazione. Rilevata, pertanto, la fittizietà dei costi dichiarati ed il superamento delle soglie di punibilità previste dalla norma, i giudici avevano poi condannato l'imputato per il delitto di dichiarazione infedele *ex art. 4*, inducendo lo stesso a presentare ricorso alla Suprema Corte e mettendo, così, i giudici supremi nella posizione di poter nuovamente intervenire sulla questione della possibile rilevanza penale delle condotte elusive. Investiti pertanto della controversia, i giudici di legittimità principiavano le proprie motivazioni considerando come il ragionamento seguito nel giudizio di merito risultasse corretto e condivisibile dal punto di vista astratto, ma, preso poi atto dell'entrata in vigore della nuova disciplina sull'abuso del diritto, ritenevano doveroso il compimento di un'accurata rivisitazione dell'intera normativa, alla luce di come la stessa si presenta attualmente. Premessa, così, una breve ricostruzione sulla situazione antecedente l'introduzione della nuova disciplina antiabusiva e passato in rassegna il contenuto della legge delega dalla quale essa traeva origine, l'analisi dei giudici si concentrava sulla dissezione del nuovo art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente.

Veniva, così, anzitutto illustrato come la collocazione della norma nel menzionato corpo legislativo risultasse effettivamente coerente con l'esigenza segnalata nella legge delega di unificare i concetti di abuso ed elusione e dare alla nuova nozione una valenza generale, che potesse riguardare tutti i tributi, armonizzati e non, ad esclusione della disciplina speciale prevista per la materia doganale. Prendendo, poi, in considerazione la precipua definizione del concetto di abuso, tanto nella sua dimensione sintetica, quanto in quella maggiormente analitica (di cui al secondo comma dell'art. 10-*bis*), i giudici valutavano come la stessa si presentasse all'evidenza completa, seppur concisa, e dunque idonea "ad oggettivizzare

l'abuso, in conformità, a quanto suggerito dalla raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva¹¹⁴⁴.

Nell'analizzarne, invece, i profili di maggiore interesse penale, grande attenzione veniva dedicata, soprattutto, alla previsione di cui all'art. 10-*bis*, comma 12, dalla quale veniva desunta la “conferma che la disciplina dell'abuso ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari, in particolare l'evasione e la frode: queste fattispecie vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento già offre. Se, ad esempio, una situazione configura fattispecie regolata dal d.lgs. n. 74/2000 in quanto frode o simulazione, l'abuso non può essere invocato”¹¹⁴⁵. Premessa tale importanza precisazione, la Suprema Corte si concentrava, poi, sulla successiva disposizione di cui al comma 13, non limitandosi, tuttavia, ad esplicitarne le pur fondamentali implicazioni dal punto di vista penalistico, ma rilevando altresì come le stesse si presentassero, a ben vedere, una scelta obbligata in conseguenza di quanto era stato, ancor prima, sancito dall'art. 5 della legge delega. Secondo il ragionamento dei giudici, infatti, la definizione di abuso tratteggiata nella delega fiscale (e poi recepita, sostanzialmente, anche nel decreto attuativo) “per un verso, postula l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità, o, più in generale, della frode; per altro verso, imprime alla disciplina dell'abuso caratteri di residualità rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario”¹¹⁴⁶. Rilevato perciò che quella dell'irrilevanza penale fosse risultata l'unica opzione concretamente percorribile da parte del legislatore delegato, la Corte specificava come rimanesse comunque “impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali – sempre naturalmente che ne sussistano i presupposti – nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguono finalità antielusive. Parimenti rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi che [...] operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione”¹¹⁴⁷.

Ultimata, in tale maniera, l'esplicazione delle novità normative, i giudici passavano a farne applicazione nel caso rimesso alla loro statuizione: veniva, pertanto, asserito che “la stipula del contratto di prestito delle azioni essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio

¹¹⁴⁴ Cass., sez. II pen., 1 ottobre 2015, n. 40272, cit., 16.

¹¹⁴⁵ *Ivi*, 19.

¹¹⁴⁶ *Ivi*, 20.

¹¹⁴⁷ *Ibidem*.

fiscale, quand'anche comportasse la nullità di tale contratto e la sua inopponibilità all'Amministrazione finanziaria (secondo la tesi sostenuta dai giudici di merito), non potrebbe giammai integrare una condotta penalmente rilevante, in quanto il nuovo art. 10-*bis* [...] esclude espressamente che le operazioni che siano prive di sostanza economica e realizzino vantaggi fiscali indebiti possano dar luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie¹¹⁴⁸.

Ora, appare piuttosto evidente che la conclusione raggiunta dalla Suprema Corte risulti effettivamente motivata sulla mera base di quanto l'art. 10-*bis*, comma 13 dispone circa l'irrilevanza penale delle condotte elusive (e, del resto, il giudice estensore non poteva ancora materialmente contare sulle disposizioni con cui il d.lgs. 158/2015 avrebbe di lì a poco revisionato il sistema sanzionatorio in materia tributaria); la stessa, nondimeno, parrebbe ugualmente celare, soprattutto per via del percorso argomentativo che l'ha preceduta, una condivisibile impostazione di fondo, che risulta tuttora spendibile anche in seguito all'entrata in vigore delle nuove disposizioni sanzionatorie: l'incompatibilità tra i caratteri del nuovo concetto di abuso del diritto e quelli di fraudolenza ed inganno che contraddistinguono le nuove fattispecie incriminatrici, infatti, rimane in ogni caso innegabile, tanto nella prospettiva degli artt. 5 ed 8 della legge delega (al quale, la Corte, implicitamente si riferisce nel richiamare il paradigma penale), quanto, a maggior ragione, in quella dei novellati reati di cui agli artt. 3 e 4 del d.lgs. 74/2000 (che costituiscono, del resto, una coerente attuazione di quanto l'art. 8 aveva espressamente richiesto al Legislatore delegato). Dev'essere, pertanto, lodata, senza alcuna riserva, l'avvedutezza con la quale i giudici hanno saputo cogliere i caratteri più intrinseci della legge delega in materia fiscale.

La loro lungimiranza nel dare sostanza a disposizioni che risultavano ancora piuttosto evanescenti, peraltro, non si è lasciata unicamente apprezzare con riferimento alla capacità di mettere in risalto i profili d'incompatibilità tra la figura di abuso del diritto e quella di illecito penale, ma può essere altresì colta nelle argomentazioni mediante le quali, gli stessi, sono pervenuti ad estendere l'efficacia dell'art. 10-*bis* ben oltre i limiti che l'art. 1, comma 5, del d.lgs. 128/2015 pareva effettivamente sancire. Preso atto, infatti, di come l'interpretazione di tale comma sarebbe potuta venire a porsi concretamente in contrasto con gli artt. 7 della CEDU e 15 del Patto Internazionale relativo ai diritti civili e politici adottato a New York il

¹¹⁴⁸ *Ivi*, 21.

16 dicembre 1966 (e ratificato dall'Italia con la l.n. 881/1977 e divenuto esecutivo il 15 dicembre 1978) e, dunque, anche con il parametro di cui all'art. 117, comma 1, Cost. (che impone al legislatore di conformarsi agli obblighi derivanti dai trattati internazionali ratificati in Italia), i giudici ritenevano di dover procedere a dargli l'unica lettura che sarebbe potuta risultare conforme con il dettato costituzionale: provvedendo, così, a scindere il comma in questione in due statuizioni separate – la prima riguardante le operazioni poste in essere dopo la data del 1 ottobre 2015 (data di entrata in vigore del decreto) e l'altra relativa alle operazioni realizzate precedentemente – i giudici ritenevano che la seconda fosse stata introdotta appositamente per consentire il superamento del principio *tempus regit actum* di cui all'art. 11 delle disposizioni preliminari del codice civile, ma che, tanto con riferimento alla prima, quanto anche alla successiva, rimanesse comunque fermo il principio di retroattività della legge penale più favorevole sancito dall'art. 2 c.p. La conclusione dei giudici, in altre parole, era quella di “ritenere che il comma 5 dell'art. 1 del d.lgs. 128 del 2015 abbia inteso introdurre una limitazione temporale esclusivamente alla efficacia retroattiva della disciplina tributaria dell'abuso del diritto e non anche a quella penale [...] Ed infatti, è evidente che sarebbe del tutto irragionevole far dipendere l'applicazione di un deteriore trattamento penale di un'operazione asseritamente abusiva da un fatto – e cioè quello della notifica di un atto impositivo – che non solo è rimesso alla discrezionalità dell'Agenzia delle Entrate che è libera di decidere quando procedere alla sua notifica entro il termine perentorio di legge, ma non è comunque tale da poter giustificare un tale deteriore trattamento penale, essendo la notifica di un tale atto del tutto irrilevante a questi effetti”¹¹⁴⁹.

Con una simile argomentazione, la Corte dimostrava in maniera evidente di essere stata, ancora una volta, perfettamente in grado di intuire quale sarebbe stato il senso del futuro decreto attuativo della delega per la revisione del sistema sanzionatorio. E che i giudici di legittimità avessero effettivamente compreso come il d.lgs. 158/2015 avrebbe poi ulteriormente esplicitato l'operazione di parziale *abolitio criminis* che era già principiata con l'emanazione del d.lgs. 128/2015, risulta, del resto, ben chiaro anche dalla lettura del dispositivo coi quali gli stessi procedevano a disporre l'annullamento della sentenza impugnata: l'asserzione che “il fatto non è più previsto dalla legge come reato”, infatti, identifica in maniera abbastanza univoca la conclusione in base alla quale le condotte elusive

¹¹⁴⁹ *Ivi*, 23 e 25.

non risultano, ormai, ulteriormente riconducibili all'interno di specifiche fattispecie incriminatrici.

La pronuncia di cui s'è appena fatta menzione, peraltro, parrebbe potersi considerare non solo come un punto d'arrivo per quanto riguarda la questione della rilevanza penale delle condotte elusive, ma anche, al netto della cautela che il percorso interpretativo tracciato sinora dalla giurisprudenza consiglia comunque di mantenere, un vero e proprio punto di svolta per quanto attiene la più generale questione dei rapporti tra il formante legislativo e quello giurisprudenziale.

S'è avuto modo¹¹⁵⁰ di rilevare, infatti, come, in reazione ad episodi di prolungata inerzia legislativa o, comunque, dinnanzi all'incapacità del Legislatore di dare adeguata risposta alle esigenze normative avvertite dal tessuto sociale, la giurisprudenza abbia spesso assunto, nel corso degli ultimi anni, il ruolo di supplente dell'Assemblea legislativa, trasformando il proprio compito di mera interpretazione del diritto in una sorta di produzione vicaria dello stesso, che si è spinta, talvolta, persino a contraddire quella che pareva la palese *ratio* di determinate disposizioni di legge. Uno dei settori in cui tale dinamica ha avuto modo di manifestarsi con maggiore intensità è stato, giova ripeterlo¹¹⁵¹, proprio quello del diritto tributario, nel quale, man mano che le esigenze di gettito si sono rese maggiormente impellenti, la giurisprudenza ha ritenuto sempre più inevitabile farsi diretta interprete degli interessi promananti dalla Costituzione, approntando conseguentemente rimedi a quelli che le apparivano come imperdonabili vuoti di tutela nella strumentazione legislativa a propria disposizione. All'interno della materia tributaristica, poi, particolare interesse ha rivestito l'analisi dei casi giurisprudenziali in materia di abuso del diritto, dal momento che gli stessi non solo hanno rappresentato ipotesi paradigmatiche del modo d'agire cui s'è fatto riferimento poc'anzi, ma rivelano, tuttora, in maniera patente, quali sono i rischi che tale atteggiamento rischia di trascinare con sé. Nel vestire gli scomodi panni del gabelliere, ad esempio, il giudice penale, obnubilato dalla necessità di assicurare una corretta (ed efficace) riscossione dei tributi, ha finito col dimenticare i principi fondanti della materia nella quale è chiamato ad intervenire, finendo con l'assumere posizioni che sono apparse tanto gravemente lesive delle garanzie individuali quanto pericolose per il mantenimento dell'equilibrio

¹¹⁵⁰ v., *supra*, Cap. III, par. 3.2, 256 s.

¹¹⁵¹ v., *supra*, Cap. III, par. 1, 245 ss.

sistemico tracciato dalla Carta Costituzionale. Ma se un simile atteggiamento è stato sino ad adesso (a ragione) duramente criticato dalla dottrina, il giudizio non può che essere ora ribaltato a fronte di quella che, guardando alla strada recentemente imboccata dalla Suprema Corte, appare come una vera e propria inversione di rotta.

In seguito all'emanazione dei decreti attuativi della delega fiscale, infatti, la giurisprudenza parrebbe avere finalmente dismesso i panni del Mr. Hyde intenzionato a sfigurare il volto della tutela penale, tornando ad indossare quelli più confortevoli dello scienziato dedito alla mera esegesi della norma di legge e pronto, semmai, a darne un'applicazione che, anche quando ortopedica, non vada comunque a divergere dai principi che regolano l'illecito penale, i quali, rappresentando gli argini dell'attività d'interpretazione, non potranno mai dalla stessa essere tracimati.

Se la pronuncia che s'è analizzata in precedenza, dunque, è già stata accolta dai suoi primi commentatori come un apprezzabile tentativo di dare sostanza e determinatezza alla nuova nozione di abuso del diritto, riaffermando la preminenza della legalità penale e ribadendo fermamente la portata retroattiva della disciplina più favorevole¹¹⁵², analoghe considerazioni parrebbero doversi spendere altresì con riferimento alla sentenza n. 43809/2014¹¹⁵³, mediante la quale la Corte di Cassazione ha provveduto a risolvere definitivamente il controverso caso che le aveva dato modo, qualche anno prima¹¹⁵⁴, di riconoscere la possibile rilevanza penale delle condotte elusive.

Chiamati a pronunciarsi sulla medesima vicenda dalla quale erano già scaturite le condanne del Tribunale¹¹⁵⁵ e della Corte d'Appello di Milano¹¹⁵⁶ per il reato di omessa dichiarazione *ex* art. 5 d.lgs. 74/2000, con riferimento alla presunta realizzazione di un'operazione di esterovestizione societaria, i giudici di legittimità hanno, in altre parole, colto la palla al balzo per dare una nuova prova del loro mutato sentimento interpretativo. Anche in quest'ultimo caso, del resto, il deposito delle motivazioni della sentenza è avvenuto successivamente all'entrata in vigore dei nuovi decreti attuativi della delega fiscale (ed a ciò è probabilmente dovuto il lungo intervallo di tempo trascorso dalla data di udienza, del 24 ottobre 2014, a quella di deposito, avvenuto il 30 ottobre 2015), ma, a differenza del precedente, in esso non

¹¹⁵² F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, cit.

¹¹⁵³ Cass., sez. III pen., 24 ottobre 2014, n. 43809, in *Banca dati DeJure*.

¹¹⁵⁴ Cass., sez. II pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, cit.

¹¹⁵⁵ Tribunale di Milano, 19 giugno 2013, n. 7777, cit.

¹¹⁵⁶ Corte d'Appello di Milano, 30 aprile 2014, n. 3534, cit.

ha trovato alcuna ulteriore specificazione la disamina della nuova normativa (che, del resto, ha determinato modifiche del tutto inessenziali al delitto in contestazione), venendo esclusivamente adoperato il contenuto della legge delega (in maniera peraltro incidentale) per stigmatizzare le conclusioni raggiunte dalle pregresse sentenze di merito.

Pur non pronunciando, pertanto, una completa abiura di quanto la differente sezione della medesima Corte aveva sostenuto qualche anno prima (ed, anzi, ribadendo come l'art. 37-*bis* D.P.R. 600/73 avesse effettivamente avuto rilevanza in sede penale, non solo ai fini dell'accertamento dell'imposta dovuta, ma anche della quantificazione degli elementi passivi idonei alla determinazione del reddito¹¹⁵⁷), i giudici di legittimità hanno comunque fatto in modo che il riferimento al concetto di abuso delineato dall'art. 5 della legge delega¹¹⁵⁸ servisse a demolire l'impostazione accusatoria accolta dalle sentenze dei giudici territoriali ed a rilevare come le stesse fossero intervenute senza tenere in debita considerazione la sussistenza di ragioni economiche di carattere extrafiscale che, ove approfondite¹¹⁵⁹, avrebbero probabilmente condotto a negare la connotazione d'abusività delle operazioni in contestazione¹¹⁶⁰.

Gli aspetti che, tuttavia, concorrono a rendere la sentenza in oggetto realmente meritevole di una particolare attenzione non riguardano tanto le modifiche introdotte dalle novelle legislative (annunciate dalla legge delega), quanto piuttosto l'enunciazione di principi generali che, anteposti dai giudici alle questioni di natura sostanziale, dimostrano in maniera inconfutabile la loro intenzione di dare effettivamente corso all'inversione di rotta interpretativa cui si faceva riferimento poc'anzi. Il punto di partenza dal quale germinano, allora, tutte le successive enunciazioni deve essere conseguentemente individuato nella basilare, quanto rivoluzionaria affermazione di come "il diritto penale tributario si caratterizza per la sua specialità, che gli deriva dalla particolare materia che ne costituisce l'oggetto, ma resta pur sempre diritto penale, diritto cioè dei comportamenti ritenuti lesivi di beni giuridici

¹¹⁵⁷ Cass., sez. III pen., 24 ottobre 2014, n. 43809, cit., 86.

¹¹⁵⁸ *Ivi*, 81

¹¹⁵⁹ Uno dei ricorsi degli imputati aveva, infatti, contestato la mancata rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale da parte del Tribunale di Milano (che aveva revocato l'ammissione di alcuni testimoni della difesa), in conseguenza della quale s'era andata a determinare la sottrazione al processo di fatti decisivi per la ricostruzione delle reali finalità dell'operazione sindacata.

¹¹⁶⁰ Cass., sez. III pen., 24 ottobre 2014, n. 43809, cit., 96.

o di valori ad essa preesistenti, non diritto degli atti o degli interessi regolati dalle norme tributarie e certamente non dell'obbligazione tributaria"¹¹⁶¹.

Dalla constatazione, cioè, di come il diritto penale continui a rivestire pur sempre natura autonoma rispetto a tutte le altre branche del diritto, i giudici lasciano poi dipanare una durissima critica nei confronti degli orientamenti giurisprudenziali pregressi: essi si trovano, in altre parole, a rilevare come “il diritto penale tributario non fornisce l'armamentario necessario a reprimere la violazione degli obblighi tributari altrove disciplinati. Non v'è dubbio che il comune oggetto di tutela sia il dovere di concorrere alle spese pubbliche, previsto dall'art. 53 Cost., quale specifica articolazione del più generale dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., ma tale tutela non viene penalmente perseguita in modo indiretto, sanzionando puramente e semplicemente gli obblighi tributari altrove disciplinati nell'*an*, nel *quomodo* e nel quando. Al legislatore penale tributario non sta a cuore il recupero del gettito fiscale evaso, nè il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria, ma esclusivamente la rieducazione dell'autore della lesione del bene giuridico protetto, che costituisce lo scopo essenziale della sanzione penale (art. 27 Cost.)”.

La peculiarità della materia penale implica quindi, secondo la nuova prospettazione della Suprema Corte, una necessaria “lettura «autonoma» delle norme penali tributarie, secondo i canoni interpretativi che l'inviolabilità del bene potenzialmente a rischio impongono (i soli casi e modi previsti dalla legge - *scilicet* penale - entrata in vigore prima del fatto commesso). Il disvalore espresso dalla condotta penalmente sanzionata deve essere individuato esclusivamente all'interno della norma che la descrive che deve essere a sua volta applicata in conformità ai principi di stretta legalità, tassatività e determinatezza che governano l'interpretazione della legge penale, rifuggendo pertanto dalle sempre possibili suggestioni che il comune oggetto della materia trattata può comportare e che possono determinare il rischio sia di non ammesse interpretazioni analogiche che di scorciatoie probatorie volte ad attrarre nella fattispecie penale la pura e semplice constatazione dell'inadempimento dell'obbligo tributario che la norma stessa non ritiene sufficiente ai fini della punibilità dell'autore”¹¹⁶².

Ribadito, pertanto, come il diritto penale non possa che continuare a gravitare attorno ai principi di legalità ed ai suoi corollari di tassatività e determinatezza, che ne vanno a disegnare l'asse primario di rotazione, i giudici di legittimità procedono poi a specificare quali siano

¹¹⁶¹ *Ivi*, 42.

¹¹⁶² *Ibidem*.

stati, in concreto, gli errori interpretativi che hanno reso inaccettabili le conclusioni raggiunte dal precedente orientamento giurisprudenziale. Viene cioè espressamente specificato come “la presenza nella fattispecie penale di elementi normativi altrove disciplinati non può rappresentare la falla attraverso la quale il travaso di istituti giuridici di altri rami del diritto possa geneticamente mutare la norma penale. Gli elementi normativi della fattispecie sono parte integrante di una norma che ha ad oggetto, come detto, i comportamenti e dunque la persona prima di tutto e persegue interessi diversi da quelli disciplinati dalla fonte di appartenenza”¹¹⁶³.

Applicando così i necessari correttivi alla valutazione delle condotte elusive *ex artt. 37 e 37-bis* del D.P.R. 600/73, i giudici arrivano conseguentemente a concludere che queste “non solo non esauriscono il disvalore dell'illecito tributario penalmente sanzionato, ma non estendono ad esse nemmeno la tipicità delle singole fattispecie incriminatrici che devono invece rimanere saldamente ancorate alle condotte tassativamente e specificamente previste per ciascuno reato. La condotta elusiva, in buona sostanza, non è di per sé penalmente sanzionata e non legittima interpretazioni estensive della fattispecie penale, né l'adozione di criteri di accertamento del reato che attingano a piene mani alle presunzioni (semplici) tributarie”¹¹⁶⁴.

L'esito della prima parte della motivazione, in sostanza, conduce la Suprema Corte ad estendere, alla normativa in vigore prima che il d.lgs. 128/2015 riformasse la disciplina delle operazioni elusive, le conclusioni che la sentenza n. 40272/2015 aveva già raggiunto con riferimento alla nuova fattispecie di abuso. La considerazione della sua irrilevanza penale, però, non risultava, da sola, valevole ad escludere completamente il rischio di possibili conseguenze sanzionatorie: se come rilevato dallo stesso Legislatore, infatti, rimaneva comunque “impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive”¹¹⁶⁵, alcuni interpreti¹¹⁶⁶ si erano già orientati nel senso di ritenere che tale potesse essere, ad esempio, il caso delle condotte di *transfer pricing*¹¹⁶⁷, il cui carattere d'illiceità pareva potersi desumere dalla

¹¹⁶³ *Ivi*, 43.

¹¹⁶⁴ *Ibidem*.

¹¹⁶⁵ v., *supra*, Cap. III, par. 3.5.6, 336, nota 1140.

¹¹⁶⁶ P. MOLINO – P. SILVESTRI, *Relazione n. III/05/2015*, in *www.cortedicassazione.it*, 28 ottobre 2015.

¹¹⁶⁷ v., *supra*, Cap. III, par. 3.5.3, 290, nota 985.

violazione di quanto disposto dall'art. 110, comma 7, del D.P.R. n. 917/86 e dal conseguente ingenerarsi d'un pericolo all'interesse finanziario del Fisco.

E', dunque, proprio con riferimento a quest'ultimo aspetto che la Suprema Corte compie un ulteriore e conclusivo passaggio per sbarrare definitivamente la strada alla possibile rilevanza penale delle operazioni elusive. I giudici, infatti, rilevano come "le disposizioni antielusive hanno rilevanza in sede penale esclusivamente quali norme che concorrono a definire, sul piano oggettivo, alcuni degli elementi normativi della fattispecie: la «imposta effettivamente dovuta» e/o gli «elementi attivi o passivi». La volontaria elusione dell'imposta effettivamente dovuta, pertanto, si traduce, sul piano penale, nella consapevolezza di alcuni degli elementi costitutivi del reato e non è pertanto sufficiente a integrare il fine di evasione, che quella consapevolezza presuppone. Altrimenti ragionando si corre il rischio di identificare il dolo specifico di evasione con la pura e semplice constatazione della assenza di una valida ragione economica dell'operazione elusiva e del risultato ottenuto (l'indebita riduzione o rimborso di imposta). Un'operazione dogmaticamente errata che trasformerebbe il dolo specifico di evasione nella generica volontà di dichiarare al Fisco un'imposta inferiore a quella dovuta (o di non dichiararla affatto) nella consapevolezza della natura elusiva dell'operazione utilizzata per indicare elementi passivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi."¹¹⁶⁸.

Tale constatazione spinge la Suprema Corte a specificare ulteriormente che, se il fine esclusivo di conseguire un vantaggio fiscale "può valere a qualificare l'operazione come elusiva (e dunque a definire *l'an* e il *quantum* dell'imposta effettivamente dovuta e non dichiarata), non è di per sé sufficiente a dimostrare il dolo di evasione, soprattutto quando l'operazione economica sia reale ed effettiva"¹¹⁶⁹. Rilevato, così, come in materia fiscale sia proprio il dolo d'evasione ad esprimere l'autentico disvalore della condotta rimproverata al contribuente e che, a differenza che per gli omologhi illeciti amministrativi, sia proprio un simile scopo a colorare di ragionevolezza la reazione punitiva dello Stato, i giudici concludono la propria motivazione statuendo che "in nessun caso le condotte elusive possono avere di per sé rilevanza penale, estendendo il fatto tipico oltre i confini tassativamente determinati"¹¹⁷⁰.

¹¹⁶⁸ Cass., sez. III pen., 24 ottobre 2014, n. 43809, cit., 89.

¹¹⁶⁹ *Ivi*, 90.

¹¹⁷⁰ *Ivi*, 91..

La perentorietà di una simile affermazione, soprattutto ove letta in coordinamento con le modifiche che parrebbero emergere dalla nuova disciplina del diritto penale tributario (risultante dalla recente emanazione del d.lgs. 158/2015), finisce così per porre una pietra tombale su di una questione che nel corso dell'ultimo decennio aveva a più riprese infiammato il dibattito dottrinale e giurisprudenziale, dando vita, talvolta, a posizioni interpretative che parevano situarsi le une agli antipodi delle altre. L'intervento del legislatore, però, richiesto a gran voce dalla dottrina, prima, e poi anche dalla giurisprudenza, è riuscito a sanare il conflitto tra le due categorie, obbligando entrambe a confrontarsi con una disciplina legislativa chiara ed univoca, che ha determinato gli interpreti a prendere nuovamente coscienza di come il diritto proceda sovente su binari ben distinti da quelli della morale e dell'efficienza e che, nel ragionare su ciò che deve essere, risulta comunque fondamentale non perdere la distinzione rispetto a quello che è¹¹⁷¹.

Sopita, tuttavia, la discussione sulle conseguenze penali delle condotte elusive, non pare che lo stesso effetto si sia, invece, venuto a produrre anche con riferimento al più generale problema di una loro sanzionabilità *tout court*.

4. Condotte elusive e conseguenze sanzionatorie di carattere amministrativo

Dopo avere previsto, al comma 1, che le operazioni abusive “non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni”, il nuovo art. 10-*bis* dello Statuto del Contribuente, aggiunge, infatti, al comma 13, che sebbene “le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie”, “resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie”.

Una simile disposizione, pur emanata nel corpo di un decreto legislativo che si prefiggeva lo scopo di migliorare la certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente, non parrebbe, alla prova dei fatti, essere riuscita realmente a giovare all'obiettivo prestabilito, risultando al contrario foriera di molteplici criticità. Se da una parte, infatti, la limpidezza del dettato normativo non pare lasciare margini di discrezionalità rispetto alla pretesa rilevanza penale delle fattispecie elusive/abusiva (escludendola espressamente), dall'altra, il medesimo testo

¹¹⁷¹ D. HUME, *Opere filosofiche, vol. 1: Trattato sulla natura umana*, Bari, 2008, 496.

legislativo non si preoccupa minimamente di specificare né la tipologia né tantomeno l'entità della sanzione amministrativa che dovrebbe divenire applicabile in caso di positivo accertamento di una condotta elusiva/abusiva, facendo invece generico riferimento ("resta ferma") a quella che parrebbe presentarsi come situazione normativa previgente.

Come rilevato nel corso della trattazione, però, la disciplina legislativa in vigore anteriormente all'emanazione del d.lgs. 128/2015 non prevedeva specifiche sanzioni di carattere amministrativo (né tantomeno penale) da ricollegare all'effettuazione di operazioni elusive o abusive: il concetto di abuso del diritto, infatti, risultava esclusivamente affidato all'elaborazione giurisprudenziale, mentre il primo comma dell'art. 37-*bis* D.P.R. 600/73 si limitava a prevedere la mera inopponibilità degli atti, dei fatti o dei negozi in cui trovavano concretizzazione le operazioni elusive. Né tantomeno il riferimento alla situazione normativa previgente parrebbe potersi mettere in relazione ad un ben radicato orientamento giurisprudenziale: se già nel valutare le conseguenze sanzionatorie di carattere penale, infatti, la giurisprudenza s'era mostrata oltremodo ondivaga ed incapace di assumere posizioni ferme, l'alternanza tra pronunce di senso opposto era apparsa ancora maggiore nel momento in cui tribunali e corti s'erano trovati a dover valutare le conseguenze sanzionatorie di carattere amministrativo, rispetto alla quali l'oscillanza giurisprudenziale aveva prodotto non solo notevoli mutamenti interpretativi nel tempo, ma anche soluzioni inconciliabili, nel medesimo intervallo temporale, tra sentenze di legittimità e decisioni di merito.

Alla luce di tali motivi, prima di approfondire le ragioni che contribuiscono a rendere incongrua l'opzione legislativa implementata dal decreto delegato, appare quantomeno opportuno, seppure in maniera concisa, ripercorrere le linee essenziali lungo le quali si è andata ad articolare l'oscillanza del dibattito interpretativo in materia di sanzionabilità amministrativa delle condotte elusive ed abusive.

4.1. La situazione normativa previgente all'introduzione del d.lgs. 128/2015

Per quanto riguarda gli orientamenti dottrinali, è agevole rilevare come gli stessi siano andati sostanzialmente a disporsi lungo le medesime coordinate interpretative che erano state emarginate dalla dottrina penalistica.

Pur senza trovarsi ad essere accompagnati dall'identico spessore dogmatico delle tesi mediante le quali era stata esclusa la rilevanza penale delle fattispecie abusive, infatti, l'eccessiva vaghezza delle condotte riconducibili al concetto in questione, unita al suo

evanescente ancoraggio con la base normativa di cui all'art. 53 Cost. avevano, comunque, consentito alla dottrina unanime¹¹⁷² di escluderne la sanzionabilità amministrativa. Né, d'altro canto, il fatto che parte degli autori¹¹⁷³ si fosse apertamente schierata in favore dell'irrogabilità di sanzioni (e, segnatamente, di quella prevista per i casi di dichiarazione infedele), mentre la maggioranza¹¹⁷⁴ degli stessi era parsa ancora propendere per la tesi contraria, aveva in qualche maniera mutato i termini della questione con riferimento alle condotte elusive: la norma di cui all'art. 37-bis del D.P.R. 600/73, infatti, non aveva offerto alcun elemento esplicito né a favore della sanzionabilità dei comportamenti elusivi né tantomeno a favore della tesi contraria, così che l'applicabilità o meno della conseguenza individuata dai fautori della soluzione positiva si trovava, anche nel caso delle sanzioni amministrative, a dipendere dalla corretta ricostruzione della natura giuridica della disposizione.

Ciò in quanto le due ipotesi di dichiarazione infedele tratteggiate dall'art 1, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 18 settembre 1997 risultavano (e risultano tuttora) configurate come illeciti a forma libera: a venire in rilievo, dunque, non era (e non è) la tipologia di accertamento (evasivo o elusivo) che avrebbe potuto determinare una rettifica del reddito imponibile e la conseguente emersione di un'imposta maggiore rispetto a quella dichiarata, bensì la mera realizzazione dell'evento tipizzato in entrambe le fattispecie (e, dunque, la presentazione di una dichiarazione infedele). Anche nel caso delle sanzioni amministrative, pertanto, si trattava di andare a comprendere se la previsione di cui all'art. 37-bis D.P.R. 600/73 risultasse indirizzata alla sola amministrazione finanziaria o imponesse invece al contribuente di tenerla

¹¹⁷² v. A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, cit., 401; A. COLLI VIGNARELLI, *Elusione, abuso del diritto ed applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Boll. trib.*, 2009, 677; R. CORDEIRO GUERRA, *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2009, 771; A. CONTRINO, *Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di "elusione codificata" e "abuso/elusione"*, *Riv. dir. trib.*, 2012, 263; L. R. CORRADO, *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 640; S. SCREPANTI, *Elusione fiscale, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative e penale*, in *Rass. trib.*, 2011, 417; A. CARINCI, *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 795.

¹¹⁷³ v. M. NUSSI, *Abuso del diritto: profili sostanziali, procedurali, processuali e sanzionatori*, cit., 324; C. ATTARDI, *Elusione fiscale, abuso del diritto e sanzioni tributarie*, *Il Fisco*, 2011, 212; M. MONTANARI, *Elusione fiscale senza tassazione?*, in *Giur. it.*, 2002, 2437; S. CAPOLUPO, *Comportamenti elusivi e sanzioni amministrative*, in *Il Fisco*, 2007, 1810; L. DEL FEDERICO, *Elusione tributaria "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Giust. trib.*, 2007, 284.

¹¹⁷⁴ v. A. CONTRINO, *Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di "elusione codificata" e "abuso/elusione"*, cit., 174; L. R. CORRADO, *Elusione e sanzioni: una dicotomia insanabile*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 784; S. SCREPANTI, *Elusione fiscale, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative e penale*, cit., 416; G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antelusive*, cit., 546; A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, cit., 401; A. CARINCI, *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, cit., 793; R. LUPI, *Elusione, valide ragioni economiche, aggiramenti e sanzioni*, in *Dial. trib.*, 2007, 388; S. COCIANI, *Spunti ricostruttivi sulle tecniche di contrasto all'elusione tributaria. Dal disconoscimento dei vantaggi tributari all'inopponibilità al fisco degli atti, fatti e negozi considerati "elusivi"*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 775.

in debita considerazione al momento di compilare la propria dichiarazione fiscale. Le principali interpretazioni che si erano trovate ad emergere risultavano sostanzialmente analoghe a quelle che erano state fornite in materia penale.

Secondo una prima tesi, infatti, l'art. 37-*bis* avrebbe rivestito natura esclusivamente procedimentale: la disposizione si sarebbe, cioè, limitata ad attribuire al Fisco il potere di disconoscere l'indebito vantaggio fiscale conseguito dal contribuente per effetto delle condotte elusive, assumendo conseguentemente rilievo solo nel momento dell'effettuazione di (eventuali) controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria. La stessa non si sarebbe, invece, rivolta al contribuente e sarebbe, perciò, risultata priva di alcun ruolo nel connotare le dichiarazioni fraudolente.

A sostegno di tale interpretazione, venivano fatti valere tre diversi ordini di argomenti: a) il carattere letterale della norma (che pareva rivolgersi direttamente agli uffici dell'Amministrazione, attribuendo loro specifici poteri di accertamento); b) la sua collocazione sistematica (l'articolo era contenuto nella sezione del D.P.R. n. 600/73 relativa all'accertamento e, segnatamente, subito dopo l'art. 37, concernente il controllo della dichiarazione); e c) l'impianto procedurale che la stessa finiva per delineare (ponendo in capo alla pubblica amministrazione un onere di motivazione specifico e l'obbligo di instaurare un contraddittorio con il contribuente). La tesi veniva, inoltre, fatta poggiare anche su ragioni di opportunità pratica, dal momento che, imporre al contribuente di tenere in considerazione il disposto dell'art. 37-*bis*, avrebbe prodotto la paradossale conseguenza di metterlo nella situazione di dovere, in sede di autoliquidazione delle imposte, auto-disconoscere i vantaggi di operazioni da lui stesso realizzate e che continuavano a conservare piena validità ed efficacia nei confronti di tutti gli altri soggetti dell'ordinamento.

La tesi di senso contrario, però, rilevava, allo stesso tempo, come la disposizione si presentasse già sufficientemente chiara e ben dettagliata da consentire al contribuente di poter valutare l'eventuale realizzazione di operazione elusive e procedere, eventualmente, a disconoscere i vantaggi illeciti conseguiti per il loro effetto, recuperandone a tassazione il valore normale. Al momento di autoliquidare le imposte, del resto, il soggetto passivo si sarebbe trovato dinnanzi all'obbligo di considerare la totalità delle norme giuridiche di cui si componeva l'ordinamento e, di conseguenza, anche quelle in cui veniva a sostanzarsi il principio di "lealtà tributaria", che lo avrebbero vincolato alla compilazione di una dichiarazione fiscale rispettosa dei parametri di verità, completezza e fedeltà. L'art. 37-*bis*, per

questo motivo, sarebbe andato ad assumere una natura primariamente sostanziale, rivolgendosi direttamente al contribuente e rendendo la violazione dell'obbligo dichiarativo (determinato dal suo infrangimento) idoneo a produrre una falsa rappresentazione della capacità contributiva e, dunque, l'integrazione della fattispecie di dichiarazione infedele, sanzionata dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. 18 settembre 1997, n. 471.

I sostenitori di tale tesi proponevano, peraltro, di ovviare alla sua evidente rigidità - in base ad essa, infatti, la dichiarazione del contribuente sarebbe risultata o sempre infedele o sempre fedele - facendo ricorso all'esimente delle condizioni di obiettiva incertezza di cui all'art. 6, comma 2, d.lgs. 472 del 1997¹¹⁷⁵ e procedendo, pertanto, ad una sorta di valutazione caso per caso, ad esito della quale sarebbe potuta escludersi la punibilità del contribuente per tutti quei casi effettivamente dubbi o incerti, riservando l'applicazione della sanzione amministrativa alle sole condotte elusive caratterizzate da una maggiore evidenza, di modo da restituire, così, una maggiore equità sostanziale alla tesi in questione¹¹⁷⁶.

Oltre ai due orientamenti testè menzionati, però, nell'ambito della discussione circa la sanzionabilità amministrativa delle condotte elusive, aveva trovato emersione anche una terza posizione interpretativa (non sviluppata nel parallelo dibattito penale), sostenuta da autorevole dottrina¹¹⁷⁷ e che portava ad escludere l'applicabilità delle sanzioni mediante un percorso argomentativo piuttosto singolare. Secondo simile tesi, infatti, l'art. 37-*bis* non avrebbe rivestito né natura di norma procedimentale, né tantomeno il carattere di disposizione sostanziale, ma sarebbe stata da classificare come "norma sull'interpretazione", idonea cioè a conferire all'amministrazione finanziaria il potere di applicare per via analogica le norme eluse anche alla fattispecie elusiva. Il meccanismo con cui la norma si sarebbe trovata a operare, pertanto, sarebbe risultato del tutto identico a quello in cui si sostanzia il procedimento di interpretazione analogica, mediante il quale l'interprete ha la possibilità concreta di ovviare a quella che gli si presenta come verosimile lacuna normativa. Proprio la circostanza in questione, però, aveva portato lo stesso autore ad escludere che dall'applicazione dell'art. 37-*bis* sarebbe potuta altresì discendere l'irrogazione di una sanzione amministrativa nei confronti del contribuente, dal momento che i caratteri dell'analogia si

¹¹⁷⁵ Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.

¹¹⁷⁶ S. SCREPANTI, *Elusione fiscale, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative*, cit., 419

¹¹⁷⁷ G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37-bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, cit., 519.

ponevano in termini di incompatibilità rispetto ai principi di tassatività e legalità, la cui soddisfazione rimaneva comunque condizione imprescindibile in materia di diritto punitivo (settore al quale, la disciplina dell'illecito amministrativo, seppure in senso lato, continuava comunque ad appartenere¹¹⁷⁸).

Ad ogni modo, ad eccezione della tesi da ultimo menzionata, le peculiarità maggiori del dibattito circa la sanzionabilità amministrativa delle condotte abusive/elusive erano emerse nell'ambito degli orientamenti giurisprudenziali, mediante i quali era stata asserita la possibilità astratta (a differenza di quanto era, invece, avvenuto nel settore penale) di ricollegare la sanzione prevista per l'ipotesi di infedele dichiarazione anche alla realizzazione di condotte abusive.

Procedendo ancora una volta con ordine, però, il punto d'inizio del percorso evolutivo che ha poi condotto la giurisprudenza ad asserire la posizione testè riferita, parebbe, anche in tale ultimo caso, da doversi individuare nella decisione del caso *Halifax*¹¹⁷⁹, mediante la quale i giudici comunitari avevano specificamente asserito che “un comportamento abusivo non deve condurre ad una punizione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, bensì semplicemente a un obbligo di rimborso di tutte le indebite detrazioni dell'Iva assolta a monte [...] Ne discende che operazioni implicate in un comportamento abusivo devono essere ridefinite in maniera tale da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato”¹¹⁸⁰.

I giudici di Lussemburgo, dunque, avevano esplicitamente negato l'applicabilità delle sanzioni amministrative ai comportamenti abusivi, ritenendo già sufficiente, nei loro confronti, il disconoscimento dei vantaggi ottenuti ed il recupero delle imposte non versate dal contribuente.

Sulla scorta di simile insegnamento, le prime decisioni della giurisprudenza nazionale (e segnatamente delle Commissioni tributarie provinciali di Milano¹¹⁸¹ e Vicenza¹¹⁸²) avevano perciò escluso, in maniera piuttosto netta, la possibilità di configurare l'illecito di

¹¹⁷⁸ M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quali sanzioni tributarie*, in *Giur. comm.*, 2012, 178 ss.

¹¹⁷⁹ Sentenza della Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-252/02, cit.; v., *supra*, Cap. II, par. 5.2, 134, nota 461.

¹¹⁸⁰ *Ivi*, parr. 93 e 94.

¹¹⁸¹ Comm. trib. prov. Milano, 13 dicembre 2006, n. 278 in *Dial. trib.*, 2007, 373 ss., con nota di D. STEVANATO - L. PARA - R. LUPI, *Ancora sul concetto di elusione tributaria e sulla sua non punibilità*.

¹¹⁸² Comm. trib. prov. Vicenza, 28 gennaio 2008, n. 6, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 358 ss., con nota di F. GALLO - G. TERRIN, *Un'operazione societaria che limita la contribuzione fiscale non può essere considerata automaticamente elusiva*.

dichiarazione infedele nel caso in cui fosse stata accertata la realizzazione di una condotta elusiva. Il percorso argomentativo seguito dalle Commissioni tributarie provinciali era risultato sostanzialmente analogo poichè fondato sui medesimi tre ordini di argomenti. Era stato difatti rilevato come a) il sistema dell'art. 37-bis non prevedesse *expressis verbis* l'irrogabilità di alcuna sanzione, bensì il mero disconoscimento dei vantaggi ottenuti dal contribuente (conseguenza, questa, che veniva ritenuta adeguata, dal punto di vista equitativo, alla realizzazione di condotte che rimanevano, comunque, pur sempre lecite ed interamente valide per tutti gli altri profili diversi da quello fiscale); b) l'applicazione di una sanzione amministrativa sarebbe risultata in ogni caso in contrasto con il concetto stesso di comportamento elusivo, dal momento che quest'ultimo non rappresentava una violazione di specifiche norme fiscali, bensì un loro semplice aggiramento; e c) non sarebbe stato, comunque, coerente imporre al contribuente il disconoscimento postumo di un'operazione che era stata effettuata del tutto lecitamente.

La valorizzazione dei caratteri più tipici dell'elusione fiscale era risultata, successivamente, centrale anche in una decisione della Commissione tributaria regionale della Lombardia¹¹⁸³, nella quale - negando nuovamente l'applicabilità delle sanzioni amministrative alle condotte elusive - i giudici territoriali avevano considerato come tale fenomeno risultasse fondamentalmente diverso rispetto a quello dell'evasione fiscale, dal momento che, pur essendo ugualmente mirato al perseguimento di un risparmio di imposta, esso trovava realizzazione non nella diretta violazione di specifiche norme tributarie, bensì nel “compimento di atti effettivamente voluti dalle parti, ma realizzati mediante un percorso anomalo, nell'intento di aggirare norme fiscali”¹¹⁸⁴. La scelta di escludere l'applicabilità delle sanzioni amministrative era stata, pertanto, ritenuta dai giudici del tutto “in linea con l'intento del Legislatore, allorquando ha tolto dall'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, l'avverbio «fraudolentemente», presente nella previgente formulazione della norma, il che conduceva ad una lettura marcatamente penalistica della norma stessa”¹¹⁸⁵.

Anche la giurisprudenza di legittimità, dal canto suo, era parsa, in un primo momento, piuttosto ferma nell'escludere la sanzionabilità amministrativa delle condotte elusive: con la

¹¹⁸³ Comm. trib. reg. Lombardia, 25 febbraio 2008, n. 2 in *Corr. trib.*, 2009, 2321 ss., con note di L. CASTALDI, *Punibilità del comportamento elusivo*; e R. ESPOSITO, *L'elusione tra valide ragioni economiche e comportamenti alternativi ed ipotetici*.

¹¹⁸⁴ *Ivi*, 2322.

¹¹⁸⁵ *Ibidem*.

sentenza n. 8487/2009¹¹⁸⁶, infatti, i giudici della Suprema Corte avevano rilevato come “la norma di contrasto all’elusione non ha come finalità quella di penalizzare il contribuente che non ha commesso nessuna violazione, bensì quella di garantire l’uguaglianza del trattamento fiscale. Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, tende soltanto a riportare sotto il regime della disciplina fiscale comune una operazione che a tale regime è stata sottratta senza ragione. Il contribuente non può dolersi per il fatto di essere trattato fiscalmente come l’ordinamento vuole che sia trattato (in relazione ad una specifica operazione) e non come egli vorrebbe essere trattato, utilizzando un varco previsto per altre fattispecie”¹¹⁸⁷.

La conclusione era poi stata ribadita anche nella successiva sentenza n. 22994/2010¹¹⁸⁸, con la quale veniva a chiare lettere affermato come “il contrasto all’elusione, quando non vi sia condotta fraudolenta, non ha come finalità quella di penalizzare il contribuente che non abbia commesso violazioni, ma quella di garantire l’eguaglianza del trattamento fiscale attraverso la riconduzione al regime loro proprio delle operazioni impropriamente sottratte a tale regime”¹¹⁸⁹.

Con riferimento al contrasto delle condotte abusive, invece, sia la giurisprudenza di merito che quella di legittimità si erano sin da subito schierate a favore dell’astratta configurabilità di un illecito amministrativo, arrivando tuttavia ad escludere la concreta punibilità del contribuente (e, dunque, l’applicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione) mediante il ricorso all’esimente delle obiettive condizioni di incertezza.

Le statuizioni dei giudici territoriali, infatti, avevano rilevato come vi fosse stata una notevole “incertezza da parte della giurisprudenza sull’ambito e sulla portata del divieto dell’abuso di diritto, protrattasi per qualche anno fino alle recentissime affermazioni della Corte di Cassazione a Sezioni Unite”¹¹⁹⁰, giustificando, sulla base di tale circostanza, il ricorso alla menzionata esimente per tutti quei casi in cui “l’operazione elusiva fu posta in essere prima

¹¹⁸⁶ Cass., sez. trib., 8 aprile 2009, n. 8487, in *Banca dati DeJure*.

¹¹⁸⁷ *Ibidem*.

¹¹⁸⁸ Cass., sez. trib., 12 novembre 2010, n. 2294, in *Corr. trib.*, 2011, 13 ss., con nota di G. FRANSONI, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*.

¹¹⁸⁹ *Ibidem*.

¹¹⁹⁰ Comm. trib. reg. Toscana, 1 aprile 2009, n. 26, in *Corr. trib.*, 2009, 2359 ss., con nota di G. ZIZZO, *Leasing infragruppo e abuso del diritto*.

del consolidarsi di un'interpretazione giurisprudenziale chiara sul tema dell'elusione fiscale¹¹⁹¹.

Le medesime argomentazioni, in sostanza, erano state parallelamente riproposte anche dai giudici della Suprema Corte, i quali avevano ritenuto di non poter negare la richiesta di disapplicazione delle sanzioni amministrative “in presenza di 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 di diritto”¹¹⁹².

La soluzione era parsa una sorta di compromesso, adatta a fare in modo che i giudici potessero, da una parte, salvaguardare l'organicità di sistema e la coerenza ordinamentale¹¹⁹³ e, dall'altra, evitare di legarsi le mani innanzi a condotte che risultavano comunque smaccatamente abusive¹¹⁹⁴.

L'apparente equilibrio interpretativo raggiunto dalla giurisprudenza, però, così come la concordanza d'intenti tra i giudici di merito e quelli di legittimità, non erano finiti per durare a lungo.

Con la sentenza n. 25537/2011¹¹⁹⁵, infatti, la Corte di Cassazione aveva proceduto a determinare un totale ribaltamento degli orientamenti pregressi, arrivando a sostenere la sanzionabilità delle condotte elusive ed escludendo, al contrario, quella dei comportamenti abusivi, dando in questa maniera avvio alla medesima corrente interpretativa alla quale, successivamente, avrebbe aderito anche la giurisprudenza penale con la sentenza della Suprema Corte n. 7739/2012¹¹⁹⁶.

Le ragioni che i giudici di legittimità avevano posto alla base di un simile *revirement* erano risultate paradossalmente le stesse che i giudici comunitari avevano adoperato qualche anno prima (nella sentenza *Halifax*) per argomentare la non punibilità delle condotte abusive in assenza di un fondamento normativo chiaro ed univoco. Rilevato, infatti, come anche in

¹¹⁹¹ Comm. trib. prov. Milano, 7 aprile 2009, n. 118, in *Giust. trib.*, 2009, 302 ss., con nota di M. NUSSI, *Abuso del diritto: profili sostanziali, procedurali, processuali e sanzionatori*.

¹¹⁹² Cass., sez. trib., 25 maggio 2009, n. 12042, in *Corr. Trib.* 2009, 1988 ss., con nota di A. MARCHESELLI, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*.

¹¹⁹³ S. LA ROSA, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 799 ss.; il quale aveva efficacemente osservato come l'intervento dell'esimente in questione si rendesse effettivamente necessario per via della stessa natura della clausola generale antiabusiva, la quale, risolvendo quelle che si presentavano come delle vere e proprie antinomie di sistema, faceva inevitabilmente venire in rilievo l'obiettiva incertezza delle regole tributarie.

¹¹⁹⁴ A. CONTRINO, *Sull'ordinata giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di "elusione codificata" e "abuso/elusione"*, cit., 268.

¹¹⁹⁵ Cass., sez. trib., 30 novembre 2011, n. 25537, in *Dir. & Giust.*, 2011, 445 ss., con nota di E. DI GIACOMO, *Condotta elusiva sempre sanzionata*.

¹¹⁹⁶ Cass., sez. II pen, 28 febbraio 2012, n. 7739, cit.; v., *supra*, Cap. III, par. 3.5.4., 305, nota 1031.

materia di illeciti amministrativi il principio di legalità fosse da intendere nella medesima accezione restrittiva che caratterizzava la materia penale, i giudici avevano poi ritenuto di dovere “escludere che una sanzione amministrativa in materia tributaria possa essere applicata a fronte della violazione non di una precisa disposizione di legge ma di un principio generale, quale quello antielusivo, ritenuto immanente al sistema anche anteriormente alla introduzione di una normativa specifica, come ritenuto da questa Corte (Cass. Sez. Un. n. 30055 del 2008) e dalla giurisprudenza comunitaria”¹¹⁹⁷.

Se da ciò, tuttavia, gli ermellini avevano ricavato l'impossibilità di ricollegare all'accertamento di condotte abusive conseguenze diverse dal mero disconoscimento dei vantaggi fiscali, le conclusioni erano state radicalmente opposte nei confronti delle condotte che risultavano, invece, riconducibili alla previsione di cui all'art. 37-*bis*. Ciò in quanto, la Suprema Corte aveva ritenuto che tale norma potesse costituire quel fondamento normativo chiaro ed univoco che la giurisprudenza comunitaria aveva richiesto per fondare l'applicazione di conseguenze di tipo sanzionatorio. Leggenda in coordinamento con la disposizione che puniva la presentazione di una dichiarazione infedele, infatti, i giudici erano arrivati a concludere che “la legge non considera per la 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 la applicazione di sanzioni come effetto naturale dell'esito dell'accertamento in materia di atti elusivi”¹¹⁹⁸.

Sposando le tesi più rigoriste della dottrina, dunque, i giudici di legittimità avevano espressamente negato che all'art. 37-*bis* potesse attribuirsi una natura meramente procedimentale e che, pertanto, lungi dall'essere esclusivamente indirizzata

¹¹⁹⁷ Cass., sez. trib., 30 novembre 2011, n. 25537, cit., 446.

¹¹⁹⁸ Cass., sez. trib., 30 novembre 2011, n. 25537, cit., 447.

all'amministrazione finanziaria, la disposizione in questione esplicasse la propria efficacia anche direttamente nei confronti del contribuente.

Bisogna a questo punto, però, rilevare come, se fino all'arresto testè menzionato le affermazioni della Suprema Corte potessero ancora ritenersi riconducibili al medesimo solco interpretativo che si è poi visto essere stato percorso anche dalla giurisprudenza penale, con la sentenza n. 2234/2013¹¹⁹⁹ gli ermellini avevano, invece, proceduto a tracciare un nuovo sentiero ermeneutico, arrivando cioè a sostenere che anche le condotte contrastate mediante il principio antiabusivo risultassero effettivamente passibili di sanzioni amministrative.

L'operazione, inizialmente ritenuta dalla dottrina¹²⁰⁰ il frutto di una lettura affrettata di massime tratte, era stata in realtà confermata anche nei successivi arresti della Corte di legittimità (le sentenze nn. 28078/2013¹²⁰¹ e 4561/2015¹²⁰²), mediante i quali i Giudici di piazza Cavour avevano esplicitamente affermato che il fondamento del divieto di abuso dovesse essere rinvenuto nello stesso art. 37-*bis* e che, pertanto, le conclusioni che erano già state avanzate con riferimento alle condotte elusive potessero essere fatte valere anche con riferimento alle condotte abusive.

Per effetto di simili statuizioni, si era perciò finito per rimescolare ulteriormente un calderone interpretativo che risultava già ribollire delle posizioni espresse dalla giurisprudenza di merito, la quale, da parte sua, aveva nel frattempo continuato a portare avanti la linea esegetica della non irrogabilità delle sanzioni amministrative, in conseguenza della ritenuta applicabilità dell'esimente delle obiettive condizioni di incertezza, tanto con riferimento alle condotte elusive¹²⁰³, quanto a quelle abusive¹²⁰⁴.

Le statuizioni cui s'è fatto riferimento, dunque, palesavano in maniera piuttosto evidente come la giurisprudenza tributaria, al momento dell'emanazione del d.lgs. 128/2015, fosse

¹¹⁹⁹ Cass., sez. trib., 30 gennaio 2013, n. 2234, in *Dir. e Giust.*, 2013, 140 ss., con nota di L. R. CORRADO, *Le sanzioni amministrative sono applicabili in caso di abuso del diritto?*

¹²⁰⁰ L. R. CORRADO, *Le sanzioni amministrative sono applicabili in caso di abuso del diritto?*, cit.

¹²⁰¹ Cass., sez. trib., 16 dicembre 2013, n. 28078, in *Banca dati DeJure*.

¹²⁰² Cass., sez. trib., 6 marzo 2015, n. 4561, in *Banca dati DeJure*.

¹²⁰³ Comm. trib. prov. Milano, 13 novembre 2006, n. 278, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 23 ss., con nota di I. CARACCIOLI, *Clausole anti-elusive ex art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973: inapplicabilità di sanzioni tributarie e profili penali*; Comm. trib. prov. Milano, 7 aprile 2009, n. 118, in *Banca dati DeJure*; e Comm. trib. prov. Milano, 2 ottobre 2012, n. 239, in *Banca dati DeJure*.

¹²⁰⁴ Comm. trib. reg. Toscana, 1 aprile 2009, n. 26, in *Giur. mer.*, 2009, 2024 ss., con nota di C. SCALINCI, *Se esiste una non scritta clausola generale antielusiva, l'abuso del diritto non può che essere sanzionato, sempre che non sia proprio la norma fiscale ad incentivare l'operazione con il risparmio d'imposta*.

ancora ben distante dall'aver maturato una posizione interpretativa univoca circa la sanzionabilità amministrativa delle condotte elusive ed abusive. Risulta, di conseguenza, incomprensibile l'opzione legislativa di fare riferimento ad una situazione normativa previgente, senza che la stessa risultasse, a ben vedere, effettivamente esistente.

4.2. Sanzionabilità delle condotte elusive-abusive alla luce dei dd.lgs 128 e 158 del 2015

Preso atto, infatti, di come la sanzionabilità amministrativa delle condotte elusive/abusive non potesse essere ritenuta una conclusione pacifica, tanto con riferimento alla disciplina legislativa previgente, quanto rispetto agli orientamenti giurisprudenziali anteriori alla novella legislativa, non appare del tutto chiaro a quale situazione normativa abbia inteso fare riferimento il legislatore, nel momento in cui, mediante il nuovo art. 10-*bis*, comma 13, dello Statuto del Contribuente, ha disposto che “resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie”.

Né, tantomeno, a dare un senso maggiormente compiuto alla disposizione si è rivelata in qualche maniera utile l'entrata in vigore del d.lgs. 158/2015, il quale è intervenuto sì a modificare il sistema sanzionatorio per le violazioni tributarie in campo penale ed amministrativo, ma ha prodotto modificazioni soprattutto con riguardo alla disciplina delle prime, ove assai meno significative sono risultate, invece, le novità relative alle sanzioni amministrative, la cui riforma ha, del resto, trovato principale giustificazione nella logica di rappresentare un ideale completamento/complemento di quella penale¹²⁰⁵. La novella, in concreto, ha revisionato lo scenario sanzionatorio delle infedeltà dichiarative, differenziando, all'interno dell'art. 1 d.lgs. 471/1997, quattro diverse ipotesi¹²⁰⁶ di illecito e rendendo, così, le sanzioni ad esso ricollegate maggiormente ancorate all'effettiva gravità delle conseguenze prodotte. Nessuna delle modifiche normative, però, ha direttamente preso in considerazione i profili di interazione tra le nuove fattispecie di illecito ed il rimando ad esse che l'art. 10-*bis*,

¹²⁰⁵ A. CARINCI, *Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Il Fisco*, 2015, 3929 ss.

¹²⁰⁶ L'attuale scenario sanzionatorio delineato dall'art. 1 d.lgs. 471/1997 prevede che: 1) per le violazioni ordinarie, la misura della sanzione oscilla tra il 90% ed il 180% dell'imposta dovuta; 2) la sanzione venga aumentata della metà (dal 135% al 270%) per le infedeltà dichiarative derivanti da condotte fraudolente; 3) la sanzione sia ridotta ad un terzo (dal 30% al 60%) per i casi in cui l'imposta accertata risulti inferiore al 3% di quella dichiarata o, comunque, inferiore ai trentamila euro ovvero quando l'infedeltà dipenda da questioni di mera competenza economica (errori temporali di imputazione delle componenti positive o negative); e 4) che la sanzione sia di 250 euro (in misura fissa), per i casi in cui l'errore sulla applicazione del principio di competenza non determini alcun danno erariale. Per una trattazione più approfondita degli aspetti che contribuiscono a migliorare la proporzionalità del nuovo sistema sanzionatorio, v. D. LIBURDI – G. P. RANOCCHI, *Le sanzioni per infedele dichiarazione seguono il principio di proporzionalità*, in *Il Fisco*, 2015, 4029 ss; e G. INGRAO, *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 970 ss.

comma 13, dello Statuto del Contribuente parrebbe compiere nel momento in cui dispone l'applicabilità delle sanzioni amministrative.

Al netto, dunque, di una differenziazione delle sanzioni graduata sulla reale offensività delle violazioni, la situazione normativa sembrerebbe essere rimasta pressoché identica a quella previgente. Ne consegue che anche i termini della questione relativa alla sanzionabilità delle condotte elusive/abusive siano ancora da individuare, prescindendo dall'apodittica ed oscura affermazione legislativa di cui all'art. 10-*bis*, comma 13, nei medesimi aspetti che erano stati già considerati dal dibattito interpretativo sviluppatosi in precedenza: il punto centrale, infatti, continua a rimanere quello della corretta qualificazione della norma generale antiabusiva, poiché è dalla sua caratterizzazione come norma procedimentale, sostanziale o sull'interpretazione che dipende l'obbligo del contribuente di tenerne conto al momento della compilazione della dichiarazione fiscale e, in definitiva, la sua attitudine ad incidere sulla configurabilità dell'illecito amministrativo.

In ragione di ciò, dev'essere, quindi, senz'altro censurata la scelta del legislatore di non aver predisposto sanzioni dedicate ed apposite per le fattispecie abusive/elusive (l'art. 1 consente, infatti, apparentemente di modellare la risposta punitiva dell'ordinamento in relazione all'effettivo disvalore della condotta, ma, in concreto, non offre la possibilità di differenziare le sanzioni tra violazioni dirette della normativa tributaria ed il suo semplice aggiramento), così come appare deplorabile il non aver proceduto a fornire appigli maggiormente idonei a ricostruire con certezza la natura giuridica della norma antiabusiva. In assenza di simili adempimenti, infatti, la categorica affermazione della sanzionabilità amministrativa delle condotte abusive rischia di non risultare comunque idonea ad assicurare l'effettiva certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente, poiché si presta ad essere neutralizzata dalla carenza di un adeguato substrato dogmatico. Non è, del resto, un caso se i primi commentatori¹²⁰⁷ della nuova norma, nel sostenere che l'elusione e l'abuso comportino, come unico effetto, il potere dell'Amministrazione di rendere a sé inopponibili gli assetti giuridici ritenuti abusivi, abbiano ritenuto che siffatto potere sia riservato soltanto all'Amministrazione medesima e non al contribuente (il quale non può procedere a disapplicare, a sua volta, la

¹²⁰⁷ v. A. CARINCI – D. DEOTTO, *Abuso del diritto ed effettività utilità della novella: much ado about nothing?*, in *Il Fisco*, 2015, 3107 ss.; e M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, cit., 2207 ss.

forma giuridica precedentemente posta in essere), schierandosi, in tale maniera, a favore della sua qualificazione come norma procedimentale.

Ragionando in maniera più approfondita sulla problematica, però, a destare reali perplessità parrebbe non solo il modo con cui il legislatore ha provveduto a predisporre la sanzionabilità delle condotte abusive/elusive, ma la stessa scelta di fondo di ricollegare ad esse una sanzionabilità amministrativa “piena”¹²⁰⁸, dal momento che simile opzione finisce per porsi sostanzialmente in contrasto con gli stessi principi ispiratori della novella legislativa implementata attraverso i decreti attuativi della legge delega fiscale.

Nel parificare dal punto di vista sanzionatorio le condotte abusive/elusive a quelle evasive, infatti, il legislatore sembra metter da parte l'intenzione di realizzare un'effettiva gradualità dei carichi sanzionatori, equiparando le condotte che rappresentano violazioni dirette della normativa sostanziale ad altre che ne costituiscono, invece, un mero aggiramento, con ovvie ripercussioni sul mancato rispetto dei principi di uguaglianza e di proporzionalità.

Né a delineare confini netti tra le due fattispecie o, comunque, a superare una simile *impasse* può assumere una qualche valenza risolutiva la circostanza che le condotte evasive, a differenza di quelle abusive, risultano altresì passibili di sanzioni penali. L'esistenza stessa del doppio binario sanzionatorio (più volte rimarcata dalla Suprema Corte¹²⁰⁹ e mantenuta comunque in vita dalla recente riforma) testimonia, del resto, come la risposta punitiva dell'ordinamento non possa essere considerata in maniera unitaria, rendendo per questo motivo priva di valore la considerazione precedente. Nello stesso senso, peraltro, depone altresì la vigenza dei principi di specialità e di *ne bis in idem* sostanziale¹²¹⁰, dal momento che il

¹²⁰⁸ v. G. CONSOLO, *I profili sanzionatori e penali del nuovo abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2015, 3966 ss.; e D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 10695 ss.

¹²⁰⁹ Cass. pen, sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424; e Cass. pen, sez. un., 28 marzo 2013, n. 37425, entrambe in *Dir. pen. cont.*, 18 settembre 2013, con nota di A. VALSECCHI, *Le Sezioni Unite sull'omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell'IVA per il 2005: applicabili gli artt. 10 bis e 10 ter, ma con un'interessante precisazione sull'elemento soggettivo*; Cass., sez. trib., 15 maggio 2014, n. 20266, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 1089 ss. Sul punto, v., altresì, E. MARELLO, *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 269 ss.; A. GIOVANNINI – L. P. MURCIANO, *Il principio del “ne bis in idem” sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corr. trib.*, 2014, 1548 ss.; e, più risalente, I. CARACCIOLI – G. FALSITTA, *Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione con decreto delegato n. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2000, 9746 ss.

¹²¹⁰ Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 4 marzo 2014, (“*Grande Stevens c. Italia?*”), in *Dir. pen. cont.*, 9 marzo 2014, con nota di A. F. TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 27 novembre 2014, (“*Lucky Dev. c. Svezia?*”), in *Dir. pen. cont.*, 11 dicembre 2014, con nota di M. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile*; Sentenza della Corte di Giustizia, 26 febbraio 2013, causa C-617/10 (“*Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*”), in *Dir. pen. cont.*, 15 aprile 2013, con nota di D. VOZZA, *Rapporti giurisdizionali con le autorità straniere. Il principio risulta, peraltro, sancito dall'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU e nell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*.

primo, imponendo la prevalenza della sanzione penale su quella amministrativa¹²¹¹, non eliminerebbe comunque del tutto il problema, ma lo circoscriverebbe solamente ai casi in cui la violazione prodotta dall'evasione risulti non perseguibile penalmente (perché, ad esempio, sotto soglia), mentre il secondo, prescrivendo che nei confronti dello stesso soggetto non possano trovare applicazione sia la sanzione penale che un'altra, qualificata diversamente ma ugualmente afflittiva, rischierebbe di fare andare indenni da pena le condotte evasive, dal momento che le sanzioni amministrative risultano, normalmente ed ordinariamente, applicate per prime¹²¹².

Da ultimo, un'ulteriore critica alla sanzionabilità delle condotte abusive parrebbe potersi desumere dai più recenti orientamenti espressi dalla Corte EDU sul carattere delle sanzioni amministrative in materia tributaria¹²¹³: considerando le stesse come aventi natura afflittiva-punitiva, infatti, il giudice di Strasburgo parrebbe suggerire che debba essere riservato loro un trattamento più affine, se non del tutto analogo, a quello che disciplina le sanzioni penali. In tal senso non può essere allora che censurato il *vulnus* che l'art. 10-*bis* arreca al principio di determinatezza, dal momento che, nel delineare una condotta che risulta impossibile da identificare in maniera univoca e certa, esso non consente al contribuente di avere la preventiva conoscenza di quali comportamenti risultino effettivamente vietati e quali, invece, no.

Alla luce di simili profili di contraddittorietà, dunque, non può che procedersi ad esprimere un parere negativo sulla revisione dei profili sanzionatori delle condotte abusive/elusive. Se da una parte, infatti, la previsione di una sanzionabilità amministrativa espressa non lascia più alcun tipo di dubbio circa le reali intenzioni del legislatore, dall'altra, proprio tali intenzioni si trovano concretamente a poggiare su di un piano inclinato, che finisce per far scivolare il progetto legislativo di conferire alla materia una maggiore chiarezza ed intelligibilità verso la medesima incertezza di fondo che aveva contraddistinto la situazione normativa previgente.

¹²¹¹ A. CARINCI, *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema*, in *Rass. trib.*, 2015, 499 ss.

¹²¹² *Ivi*, 500.

¹²¹³ Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 20 maggio 2014, ("*Nykanen c. Finlandia*"), in *Dir. pen. cont.*, 5 giugno 2014, con nota di M. DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*; per ulteriori riferimenti dottrinali, v. E. BOFELLI, *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 1097 ss.

Sarebbe, pertanto, auspicabile, in quest'ottica, un intervento ortopedico da parte del legislatore, volto a predisporre sanzioni specifiche da destinare espressamente alle fattispecie elusive/abusive o, in alternativa (e preferibilmente), a chiarire, una volta per tutte, che l'unico effetto giuridico ricollegabile all'accertamento di tali condotte sia quello della disconoscibilità dei vantaggi fiscali indebiti conseguiti mediante le stesse.

CAPITOLO QUARTO
LO STRUMENTO ANTIABUSIVO
COME CARTINA DI TORNASOLE
DELL'INADEGUATEZZA DEL DIRITTO

SOMMARIO – 1. Conclusioni

1. Conclusioni

Il concetto di abuso del diritto rappresenta una costante che ha accompagnato, sin dagli albori, l'intera cultura giuridica europea. Costituendo uno strumento di cui gli interpreti si sono avvalsi per apportare dei correttivi a norme giuridiche percepite come inadeguate, esso è riuscito, infatti, a fornire, nel corso del tempo, delle risposte efficaci a molte istanze di adeguamento della disciplina legislativa alla realtà empirica circostante, consentendo ai giuristi di riavvicinare il dato formale del diritto positivo allo spirito delle leggi del quale pretendeva di essere emanazione.

Con l'avvento delle codificazioni, inoltre, tale concetto si è poi dimostrato utile ad emancipare la giurisprudenza da quel ruolo marginale cui il primato delle leggi aveva tentato - invano - di confinarla, permettendole di preservare, attraverso la valutazione della rispondenza del dettato legislativo al *Volksgeist* (del quale la stessa si è eret ad autorevole rappresentante), un controllo sostanziale e non meramente formale sulle modalità di esercizio delle prerogative private.

L'abuso del diritto, dunque, è servito per mantenere i diritti soggettivi effettivamente allineati al proprio *esprit* ed alla funzione sociale ad essi sottesa, evitandone alterazioni che, seppure conformi al dato letterale esteriore, sarebbero risultate incompatibili con la *ratio* che ne aveva determinato la genesi. Allo stesso tempo, però, le difficoltà riconnesse alla sua problematica collocazione dogmatica hanno fatto in modo che tale concetto venisse guardato con diffidenza da tutti coloro i quali avevano ritenuto che il dualismo tra diritto soggettivo ed illecito esaurisse il ventaglio di possibilità offerte agli interpreti per qualificare gli atti giuridici individuali, obbligandoli di conseguenza a rilevare che *le droit cesse ou l'abuse commence*.

Risulta peraltro innegabile, oggi, che l'aver conferito alla giurisprudenza la possibilità di effettuare un controllo a valle sulle prerogative private già attribuite a monte da specifiche norme legislative, abbia inciso notevolmente sul ripensamento del dogma libertario più assoluto, facendo conseguentemente in modo che venisse meno la certezza sull'attitudine delle norme legislative a regolare in maniera tendenzialmente immutabile e duratura i rapporti tra i componenti di un medesimo ordinamento giuridico. L'abuso del diritto, del resto, ha da sempre esercitato una forza centrifuga rispetto al nucleo esteriore delle norme di legge, ponendosi per tale ragione in termini di apparente incompatibilità con l'esigenza di certezza che si riconnette ad esse (e che riposa, evidentemente, sulla totale affidabilità del loro dato letterale). Se una simile esternalità, però, è apparsa in un primo momento intollerabile agli

occhi di quanti avevano ritenuto che fosse di preminente interesse riuscire ad assicurare l'assolutezza più piena delle libertà private (in reazione all'arbitrario particolarismo dell'epoca pre-moderna), il sopraggiungere delle istanze sociali, delle quali nel XX secolo si sono fatte portatrici le masse, ha imposto, invece, un progressivo ripensamento dell'equilibrio tra le esigenze collettive e le prerogative individuali, contribuendo alla rivalutazione del sino ad allora trionfante spirito di individualità e sdoganando, così, il concetto di abuso del diritto in maniera definitiva.

Riguardo all'ordinamento italiano, il concetto antiabusivo ha trovato collocazione dogmatica dapprima nelle pieghe del divieto di compiere atti emulativi *ex* art. 833 c.c. (contribuendo a mitigare gli aspetti più controversi dell'assolutismo proprietario), riuscendo, poi, a ritagliarsi uno spazio genuinamente autonomo soltanto quando si è trovato ad intercettare la clausola di buona fede oggettiva che governava l'esecuzione dei rapporti obbligatori, assumendo così una portata realmente generale che gli ha consentito di divenire, esso stesso, principio regolatore delle vicende contrattuali private.

Il principio antiabusivo, di conseguenza, si è rivelato utile ad apportare dei correttivi, avvertiti come necessitati, alla disciplina della materia contrattualistica, facendo in modo che alcuni importanti aspetti del diritto societario e giuslavoristico (tra gli altri) riuscissero a trovare emersione anche in assenza dell'intervento legislativo, per mano della giurisprudenza. Tale processo, invero, si è reso possibile soprattutto in virtù del fatto che, nel frattempo, l'entrata in vigore della Carta Costituzionale aveva consentito agli interpreti di rivedere i concetti di diritto soggettivo e di rapporto giuridico, ripensandoli alla luce del principio di uguaglianza sostanziale e nell'ottica di tutelare i diritti inviolabili del singolo, per come gli stessi venivano ad atteggiarsi nelle formazioni sociali entro cui trovava svolgimento la personalità individuale. Se da una parte, però, il funzionamento di un simile meccanismo ha necessitato l'individuazione di una specifica correlazione tra i poteri conferiti dalle norme giuridiche e lo scopo in vista del quale essi risultavano attribuiti, subordinando al rispetto di tale limite l'esercizio legittimo degli stessi, dall'altra, non è stato comunque sufficiente a superare le perplessità di quanti hanno visto in siffatto modo d'agire la porta d'ingresso per il ritorno all'incondizionato arbitrio interpretativo. La mutevolezza delle visioni sociali in base alle quali i giuristi hanno apportato, di volta in volta, il proprio contributo, del resto, si è presentata all'evidenza antinomica rispetto all'esigenza di garantire, in modo stabile e duraturo, la

certezza del diritto, soprattutto in considerazione del fatto che la possibilità di intervenire sull'ampiezza delle facoltà che le norme giuridiche attribuivano ai singoli non è stata quasi mai limitata da precisi e predeterminati vincoli di operatività, quanto piuttosto ricollegata all'enunciazione di formule retoriche dalla sostanza amorfa e spesso impalpabile.

Se da una parte, dunque, il principio antiabusivo è risultato senz'altro utile a smussare gli angoli delle libertà assolute ottocentesche, inizialmente delineate come poliedri intangibili dal legislatore, dall'altra ha comunque finito per legittimare il ruolo creativo della giurisprudenza, irrobustendo l'idea che quella della soggezione del giudice alle leggi fosse poco più che una proiezione ideologica, politicamente ingenua e concretamente irrealizzabile.

Impostata in tali termini, allora, la questione dell'applicabilità o meno della clausola antiabusiva si è andata evidentemente a saldare, quantomeno in parte, con i più generali problemi della natura da attribuire all'interpretazione giuridica e dei limiti entro i quali, la stessa, deve rimanere in ogni caso confinata. In maniera analoga al modo in cui la clausola antiabusiva è stata capace di realizzare un'efficace osmosi tra il diritto positivo e le esigenze sociali avvertite dalle masse, la stessa avrebbe potuto, del resto, venire altresì applicata per dare spazio a fenomeni di dittatura della maggioranza, divenendo lo strumento mediante il quale si sarebbe potuta realizzare la prevalenza dei molti sui pochi, conducendo alle aberrazioni giuridiche cui la società ha già dimostrato di poter pervenire nel momento in cui si realizza un'incondizionata adesione alle istanze utilitaristiche.

La circolarità delle argomentazioni che sono state addotte, ora a sostegno ora a detrimento della sua estensione applicativa a nuovi settori (emersa con lampante chiarezza dalle lunghe analisi diacroniche cui si è dato spazio nel corso della trattazione) rivela, d'altronde, come i termini del dibattito intorno alla figura abuso del diritto siano rimasti sostanzialmente identici sin dalla sua prima emersione come autonoma categoria concettuale (in epoca moderna). Se ne potrebbe, pertanto, desumere l'idea che l'intera questione di cui si discute ruoti essenzialmente ed esclusivamente attorno al contrasto venutosi a generare tra i fautori del progressivismo giuridico e coloro i quali, invece, hanno ritenuto che il ruolo del giurista debba mantenersi saviamente e recisamente conservatore, risolvendosi, tale scontro, inesorabilmente a favore dei primi, in un orizzonte temporale che si trova a variare a seconda della permabilità del settore di riferimento (vale a dire dal tempo che tale settore richiede per tramutare determinati valori giuridici da preminenti e fondamentali in secondari e

sopravanzati dalle nuove istanze più intimamente avvertite dal nucleo sociale di maggioranza). Non è così.

L'estensione del concetto di abuso al settore tributario, prima, e (il tentativo di estenderlo a quello) penalistico, poi, hanno rivelato, infatti, come lo stesso possieda una pericolosa attitudine a liquefare i principi fondanti dello Stato democratico, nel caso in cui l'utilizzo che se ne proponga appaia acritico ed incentrato esclusivamente sull'ottenimento di risultati efficienti, rispetto ai quali lo stesso costituisce un viatico senz'altro migliore rispetto alle più coscienziose procedure che risultano necessarie ad assicurare un esito analogo, ma nel rispetto delle garanzie individuali (che, in quanto tali, risultano concesse a ciascun individuo, a prescindere dal fatto che esso si trovi a vestire i panni di membro della minoranza o, peggio ancora, di nemico della società). Nel valutare le modalità di utilizzo del concetto in questione, dunque, non deve mai essere dimenticato come contingenti fascinazioni originate da necessità passeggera non possano condurre l'interprete alla realizzazione dell'interesse pubblico attraverso la strumentalizzazione dell'individuo, ben potendo l'apertura di una pur minima breccia nei pilastri fondanti di un ordinamento essere capace, poi, di generare conseguenze in grado di far crollare i pilastri stessi con un sol colpo.

Si è visto, nello specifico, come l'estensione della categoria antiabusiva al settore tributario sia avvenuta inizialmente quasi per caso (in sostanza, per via del retaggio culturale di alcuni membri della Corte di Giustizia del Lussemburgo) venendo, poi, fatta successivamente poggiare sulle evidenti analogie che la legavano al fenomeno che mediante la stessa era divenuto intenzione contrastare: al pari delle condotte abusive, infatti, anche i comportamenti elusivi si caratterizzano per la direzione finalistica che informa la loro realizzazione, muovendo entrambi nel senso di ritorcere la forma di una determinata regola contro quella che ne rappresenta la finalità sostanziale. Determinata, dunque, in un primo momento, dalle esigenze di assicurare l'effettività del diritto comunitario e l'uso legittimo dello stesso, una simile operazione aveva poi comportato, a compimento del processo di *cross-fertilisation* (di cui costituisce un caso paradigmatico), la nuova precipitazione del principio antiabusivo all'interno dei singoli ordinamenti nazionali, per effetto della sua avvenuta comunitarizzazione.

Nell'ordinamento italiano, in particolare, esso era sembrato offrire un valido rimedio al dilagare del fenomeno elusivo, consentendo alla giurisprudenza di ovviare a quelle che

venivano percepite come inefficienze del sistema normativo tributario: lunghi anni di discussione parlamentare, infatti, avevano contribuito all'emanazione di norme legislative che erano riuscite a contrastare solo in parte i comportamenti opportunistici dei contribuenti, lasciando gli stessi liberi di porre in essere le condotte dotate di maggiore nocività dal punto di vista economico. Ciò in quanto, in piena conformità con la scelta di fondo che aveva caratterizzato la riforma tributaria degli anni '70, il legislatore aveva deciso di non formulare, anche con riferimento al contrasto del fenomeno elusivo, norme di carattere generale, ma di affidarsi unicamente a disposizioni di tipo casistico, idonee ad agevolare senz'altro la pianificazione fiscale dei contribuenti e la certezza del diritto, ma che si erano rivelate poco efficaci nel soddisfare la pretesa di tutela onnicomprensiva del patrimonio erariale. Posto dinnanzi all'alternativa tra la creazione di una norma antielusiva di carattere generale - che avrebbe, però, attribuito amplissimi poteri discrezionali al Fisco per l'esercizio del proprio potere accertativo - e la costruzione di molteplici disposizioni analitiche - che sarebbero, tuttavia, risultate applicabili al solo caso oggetto di disciplina - il legislatore aveva deciso, allora, di optare per la seconda delle due ipotesi, spalancando così le porte dell'ordinamento all'incessante ideazione di nuove fattispecie elusive, che hanno costretto, di fatto, gli uffici amministrativi e gli organi giudiziari a rincorrere fenomeni in perenne mutamento, con le sole armi messe loro a disposizione, tardivamente, da specifiche norme legislative.

Se la preferenza per una disciplina di dettaglio, però, era stata giustificata dalla necessità, comunemente avvertita negli anni '70, di fare salva la più ampia autonomia negoziale dei contribuenti, il comune sentire pareva, invece, essere radicalmente mutato agli albori degli anni '90, quando una più piena consapevolezza della reale consistenza economica del fenomeno era riuscita ad invertire l'orientamento dell'opinione pubblica. La scarsa duttilità applicativa delle specifiche disposizioni antielusive predisposte dal legislatore (l'art. 10 della l. n. 408/90, prima, e l'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73, poi) aveva, peraltro, fatto in modo che le stesse non riuscissero a sortire gli effetti sperati, impedendo all'Amministrazione finanziaria ed alla giurisprudenza di poter fare effettivamente fronte alle sempre maggiori richieste di gettito provenienti dall'apparato statale. Né, d'altro canto, una volta preso atto dell'inefficacia delle disposizioni esistenti, il legislatore fiscale si era poi preoccupato di predisporre un'ulteriore norma di carattere generale, che consentisse di fronteggiare le fattispecie non divenute oggetto di una preventiva tipizzazione.

Poste, così, dinnanzi alla colpevole inerzia del legislatore stesso, le corti italiane non erano riuscite a trovare altra soluzione che procedere in prima persona alla creazione di uno strumento giuridico alternativo, delineandolo in maniera tale che lo stesso non si trovasse, poi, concretamente a soffrire della medesima analiticità che aveva già paralizzato le norme legislative esistenti: tale strumento era stato rinvenuto nella categoria antiabusiva che, nel frattempo, si era già andata stabilizzando come rimedio antielusivo in sede comunitaria, per effetto della sentenza *Halifax*.

Un simile passaggio, tuttavia, aveva generato numerosi inconvenienti, tanto dal punto di vista pratico, quanto da quello più eminentemente dogmatico. Nonostante la Suprema Corte, infatti, avesse sostenuto che il riconoscimento di un generale divieto antiabusivo non si traducesse nell'imposizione di ulteriori obblighi contributivi in capo ai cittadini (ma nel mero disconoscimento dei vantaggi tributari indebitamente conseguiti da essi), risultava nondimeno evidente che l'applicazione concreta di tale divieto finisse comunque per incidere sulla disciplina delle fattispecie imponibili, determinando la tassazione di un presupposto diverso da quello che era stato (pre)determinato per legge. La clausola antiabusiva, in altre parole, aveva comunque finito per realizzare un'integrazione eterodossa del presupposto tributario che, per effetto di essa, si era trovato sostanzialmente a dipendere non più da una norma di carattere legislativo, bensì da un principio di matrice giurisprudenziale, che andava a comportare, nei fatti, risvolti applicativi imprevedibili *ex ante* dal contribuente. Era risultato, di conseguenza, lesa non solo il principio della riserva di legge in materia tributaria (di cui all'art. 23 Cost.), ma anche il principio della libera iniziativa economica (di cui all'art. 41 Cost.), il quale, privato della possibilità di manifestarsi nel modo più funzionale al conseguimento di un risparmio d'imposta (mediante la pianificazione fiscale), aveva finito per appiattirsi inevitabilmente sull'obbligo di dare corso alla soluzione economicamente più vantaggiosa per il Fisco. Il che, in ultima battuta, aveva comportato, a sua volta, una modificazione del parametro al quale l'art. 53 della Costituzione affida il compito di improntare l'imposizione tributaria, che da quello di generica "capacità contributiva" era divenuto, nei fatti, quello di "maggiore capacità contributiva possibile", sovvertendo il chiaro dettato costituzionale.

L'insufficiente sedimentazione concettuale, sulla quale si era andato ad innestare il principio antiabusivo di creazione giurisprudenziale, aveva fatto per giunta in modo che la fragilità del suo inquadramento dogmatico finisse per avere ripercussioni anche sulle modalità applicative dello stesso. Non essendone stati chiariti sin da subito né le caratteristiche essenziali né

tantomeno il fondamento giuridico a suo sostegno era difatti accaduto che la clausola generale andasse a sovrapporsi alle norme antielusive esistenti, occupandone lo spazio applicativo e consentendo alla giurisprudenza ed all'Amministrazione fiscale di sterilizzare le garanzie difensive che tali norme riconoscevano ai contribuenti, come contraltare dei pervasivi poteri delle quali costituivano attributrici. Risultava, di conseguenza, possibile, per la giurisprudenza, applicare la clausola antiabusiva, per la prima volta, direttamente nell'ambito del giudizio di legittimità, sanando gli eventuali difetti motivazionali degli atti di imposizione spiccati dall'Amministrazione fiscale e, più in generale, sterilizzando le garanzie difensive dei contribuenti, così da determinare, poi, di riflesso, il ricorso generalizzato alla clausola stessa da parte del Fisco, che si trovava ad essere, in tale modo, sgravato delle stringenti limitazioni procedurali altrimenti imposte dalle norme di legge.

Le conseguenze più gravi dell'approccio efficientista, di cui si è ereta ad alfiere la giurisprudenza per arginare il fenomeno elusivo, erano andate, però a prodursi, nell'ambito della materia penalistica. Sulla scorta delle medesime istanze che avevano determinato la trasformazione del settore penal-tributario nell'ennesimo terreno di scontro sul quale combattere la "guerra santa" all'elusione fiscale, la Suprema Corte aveva, infatti, altresì provveduto ad affilare l'arma della sanzione penale. Facendo leva sull'ambiguità della definizione normativa di "elementi passivi fittizi", la cui ricorrenza all'interno di una dichiarazione fiscale avrebbe potuto determinare la falsità ideologica della stessa e, dunque, l'integrabilità del delitto di cui all'art. 4 del d.lgs 74/2000, i giudici di legittimità avevano ritenuto che anche l'attuazione di un disegno elusivo potesse tradursi, in sede di presentazione della relativa dichiarazione, nell'esposizione di costi indeducibili, facendo, così, ricadere sulla sussistenza o meno del dolo specifico di evasione in capo al soggetto agente l'intero peso della questione circa la configurabilità della sua responsabilità penale.

Una simile conclusione aveva naturalmente fatto storcere il naso alla dottrina, che aveva rilevato sin da subito come, non solo le condotte elusive non fossero state esplicitamente criminalizzate in alcuna fattispecie penale, ma si ponessero, soprattutto, in rapporto di totale antinomia rispetto alle caratteristiche della tutela penale, essendo connotate, per un verso, da una concatenazione di atti leciti e, per l'altro, da una marcata atipicità, che le faceva risultare perciò incompatibili con i principi di determinatezza e tassatività che informano le norme legislative incriminatrici.

In risposta a simili osservazioni la giurisprudenza aveva, da parte sua, sostenuto la tesi della rilevanza penale delle sole condotte rientranti in una specifica disposizione fiscale (antielusiva), ritenendo che un simile risultato interpretativo, essendo in linea con l'inserimento sistematico e la precipua *ratio* delle norme incriminatrici, risultasse del tutto conforme al criterio della ragionevole prevedibilità, individuato dall'ordinamento europeo come unico fulcro reale ed imprescindibile del principio di legalità.

La questione della rilevanza penale delle condotte elusive, pertanto, ha rappresentato, da un punto di vista astratto e dogmatico, molto più che una mera faccenda di carattere interpretativo, avendo costituito, a ben vedere, un vero e proprio banco di prova per saggiare sia la tenuta della concezione interna del principio di legalità (per come la stessa è stata accolta nella Carta Costituzionale) sia l'attitudine della giurisprudenza ad incarnare il ruolo di formante del diritto, come proposto da numerosi ed autorevoli interpreti.

Preso atto della crisi istituzionale in cui versa l'assemblea legislativa e dell'incapacità di assicurare, mediante la sola imposizione della riserva di legge, la reale democraticità delle scelte da essa partorite, alcuni autori hanno, infatti, da tempo iniziato a chiedersi se la funzione di salvaguardia dei diritti di libertà ed autodeterminazione dei singoli non possa essere altresì tutelata dall'imposizione di meri controlli contenutistici e sostanziali, che risulterebbero perciò compatibili anche con l'elevazione a fonte del diritto della giurisprudenza.

La risposta che deve trarsi dall'esame della vicenda in questione pare, tuttavia, muovere in direzione completamente contraria.

La criminalizzazione delle condotte elusive ad opera della giurisprudenza, anziché del legislatore, si è, infatti, in concreto tradotta non solo nell'incapacità di soddisfare l'esigenza di ragionevole prevedibilità delle decisioni giudiziarie da parte del contribuente, ma ha altresì determinato una totale deformazione del volto della tutela penale, delineando una sorta di diritto criminale a geometria variabile, in cui l'ampiezza del principio di legalità si è trovata a mutare estensione a seconda della materia e delle esigenze repressive dinnanzi alle quali il principio stesso è stato chiamato ad intervenire. Nel tentativo di allargare le maglie della legislazione penale, fino a chiudere ogni possibile spazio di impunità rispetto alle possibili lesioni di un bene giuridico ritenuto di preminente rilievo (quello del patrimonio erariale), la giurisprudenza ha difatti alterato la caratterizzazione stessa del diritto penale, trasformandolo

da rigido e frammentario che era (poiché improntato al rispetto delle garanzie individuali) a flessibile e privo di lacune, e perciò capace di neutralizzare ogni comportamento ritenuto in contrasto con la propria visione sociale.

Una simile operazione, tuttavia, non ha saputo assicurare, in fin dei conti, il pieno rispetto delle premesse sulle quali si sarebbe dovuta basare: la schizofrenia interpretativa che ha visto contrapposte le corti di merito a quella di legittimità, unita all'applicazione retroattiva di una norma giurisprudenziale a condotte realizzate in un tempo antecedente la sua emersione hanno, difatti, impedito che al contribuente potesse venire realmente garantita la ragionevole prevedibilità delle decisioni giudiziarie. La norma incriminatrice giurisprudenziale è, in altre parole, sembrata più simile alle immagini di un caleidoscopio (pronta cioè a mutare ad ogni singola scossa) che non alle stabili isole in un mare di libertà, cui deve tuttora farsi riferimento come archetipo della fattispecie penale.

L'insegnamento che se ne deve, di conseguenza, trarre è quello di una non completa fungibilità tra il principio della riserva di legge ed una più generica riserva di mero diritto, dal momento che la soddisfazione delle garanzie affidate al principio di legalità passano, allo stato attuale, inevitabilmente per il monopolio dell'attività legislativa in capo al Parlamento. In materia di libertà, del resto, è solo la norma di legge a poter decretare eventuali limitazioni della stessa, non solo perché emanata da un organo che rappresenta tutti i suoi consociati (e che dovrebbe, pertanto, essere in grado di individuare le esigenze di tutela repute in un determinato momento storico realmente pregnanti) e con una procedura che dovrebbe assicurarne la democraticità (imponendo la partecipazione delle minoranze) ma, soprattutto, poiché è solo mediante lo strumento legislativo, ove lo stesso sia predisposto nel rispetto dei vincoli redazionali di chiarezza, precisione e determinatezza, che può essere effettivamente assicurata l'esigenza del cittadino di essere posto adeguatamente al riparo dall'esercizio abusivo del potere di incriminazione statale.

Certo, a fronte delle odierne miserie del legislatore (ispirato più dalle istanze punitive della collettività e dal populismo che da un reale disegno di politica criminale) risulta innegabile che il ruolo dello strumento legislativo abbia iniziato a trascolorare: se da una parte, però, una visione realista delle cose impone di non rifugiarsi in atteggiamenti vetero illuministici e di continuare ad immaginare il giudice quale mero operatore applicativo di sillogismi giuridici, dall'altra, parrebbe parimenti incauto, per le ragioni suesposte, riporre fiducia incondizionata

nel diritto giurisprudenziale, lasciando che sia la magistratura a dare effettiva sostanza a norme legislative prive di determinatezza. Si rischia, altrimenti, non solo di sfigurare il volto della tutela penale, attentando in tal modo all'integrità delle garanzie liberal-democratiche, ma di stravolgere anche il pilastro sul quale poggia l'attuale conformazione dello Stato di diritto, facendo venire meno il sistema di ripartizione dei poteri statali in tre differenti funzioni. Le norme emanate dall'organo legislativo, d'altronde, sono chiamate a svolgere il compito di limitare i poteri esecutivo e giudiziario, vincolandoli alla loro stretta osservanza, e non certo a consentirgli di prendere parte alla formazione e concretizzazione delle norme giuridiche stesse.

Si tratta, allora, di individuare, preso atto del mutamento tuttora in corso della funzione giudiziaria, quale sia il punto di equilibrio tra la stessa e l'esercizio della funzione legislativa, valutando quale ruolo debba essere attribuito, oggi, al formante giurisprudenziale. Le vicende esaminate nel corso della trattazione contribuiscono, a ben vedere, a fornire un valido ausilio anche per trovare risposta ad un simile interrogativo.

Le operazioni ermeneutiche portate avanti dalla giurisprudenza in materia di abuso ed elusione fiscale (tanto con riferimento al settore tributario quanto a quello penale) possono essere, infatti, analizzate, come reazioni all'esercizio inefficace della funzione legislativa da parte dell'organo ad essa preposto. E' accaduto, in altre parole, che la giurisprudenza si sia trovata ad intervenire in una situazione in cui, da un lato, il legislatore fiscale si era dimostrato sordo rispetto all'esigenza di implementare uno strumento in grado di arginare, in maniera adeguata, il fenomeno di cui si discute, e, dall'altro, che le disposizioni dallo stesso precedentemente emanate si fossero dimostrate tutt'altro che chiare, precise e determinate, consentendo così agli interpreti chiamati a dar loro applicazione, di intervenire sul contenuto delle stesse, alterandone il significato.

Nel momento in cui, però, il legislatore ha posto fine al proprio stato di inerzia, introducendo in una norma di legge (l'art. 10-*bis* dello Statuto del Contribuente) una clausola generale antiabusiva e precisando, mediante la stessa, l'irrilevanza penale delle condotte elusive e l'estensione delle garanzie procedurali anche alle condotte abusive, la giurisprudenza ha provveduto immediatamente a modificare il proprio atteggiamento. Dinnanzi ad una disposizione apparsa sufficientemente idonea a soddisfare le esigenze che ne hanno determinato la genesi ed inequivocabile nel precisare le linee guida dell'intervento legislativo,

la Corte di legittimità ha, cioè, riallineato il proprio sentire a quello del Legislatore, dismettendo gli inappropriati panni di controvoce normativa. Nel fare ciò, la stessa non ha, tuttavia, interamente abdicato al proprio ruolo di intermediazione creativa, ma ha saggiamente indirizzato lo svolgimento di una simile funzione alla risoluzione delle apparenti contraddizioni del testo legislativo, operando una correzione ortopedica delle non trascurabili sviste in cui la nuova disposizione normativa era incorsa disciplinando la propria efficacia temporale.

Agendo in tal modo, dunque, la giurisprudenza ha dimostrato come un nuovo punto di equilibrio tra potere legislativo e giudiziario possa essere effettivamente raggiunto, a patto, però, che il secondo non travalichi i limiti rispetto ai quali il principio di legalità funge da fondamentale baluardo, vale a dire il rispetto delle garanzie individuali connesse alla libertà personale, economica e di autodeterminazione del cittadino. Il limite insuperabile da porre all'operato della giurisprudenza, pertanto, pare dover essere, ora, rinvenuto nell'impossibilità di dare corpo ad interpretazioni ed integrazioni del disposto legislativo *in malam partem*, poiché tale funzione può essere esercitata esclusivamente dal Parlamento, pena la causazione di un cortocircuito tra Poteri costituzionali dello Stato.

L'analisi delle vicende relative all'utilizzo della categoria dell'abuso in chiave antielusiva si è rivelato, in ultima battuta, altresì funzionale a delineare alcune considerazioni sul ruolo svolto, nell'attuale panorama giuridico, dal c.d. formante dottrinale. Come noto, un simile componente, si differenzia dai suoi omologhi legislativo e giurisprudenziale poiché non risulta dotato di alcuno specifico potere formale; nondimeno lo stesso ha saputo, nel corso del tempo, affermare la propria autorevolezza sul campo, fornendo spesso concetti e ragioni che si sono rivelati utili all'interpretazione ed all'applicazione del diritto. Per tale motivo, il potere giudiziario e quello legislativo hanno costantemente guardato al formante dottrinale per ottenere risposte a molte delle problematiche che si sono poste loro dinnanzi nell'esercizio delle proprie funzioni.

Nel corso degli ultimi lustri, però, un simile rapporto si è andando lentamente ad incrinare: tanto il potere legislativo quanto quello giudiziario hanno, difatti, preferito sostituire il punto di vista della dottrina con quello dei *mass-media*, credendo che con ciò fosse possibile intercettare più agevolmente le istanze di regolamentazione ed attuazione del diritto provenienti dalla collettività. Agendo in tale maniera, però, gli stessi hanno finito per barattare

la possibilità di un confronto critico, basato sulla padronanza degli strumenti metodologici e delle categorie concettuali utili a forgiare ed interpretare la norma, con l'auscultazione di un populismo di pancia, che mal si concilia con l'ideazione di lungimiranti politiche legislative o con la serena applicazione del diritto esistente. Dinnanzi ad un simile panorama, il formante dottrinale è parso, da parte sua, abdicare al proprio autorevole ruolo, rifugiandosi nella torre eburnea del dibattito scientifico specializzato e rifiutando di rendere il proprio messaggio accessibile al dibattito pubblico. Nell'osservare le modalità con le quali il legislatore e la giurisprudenza hanno tentato di contrastare l'espansione del fenomeno elusivo, la dottrina è, però, parsa iniziare a reagire in maniera tendenzialmente diversa, non perdendo occasione per censurare l'operato delle altre due componenti e sollecitando entrambe al rispetto delle proprie attribuzioni costituzionali.

Facendo leva su un numero assai corposo di contributi scientifici, la dottrina ha, infatti, tentato, dapprima, di instaurare un rapporto dialogico con il legislatore e la giurisprudenza, mettendo in risalto la prolungata inerzia e l'inefficace tecnica redazionale del primo e la pericolosa compressione delle garanzie individuali portata avanti dalla seconda, passando, poi, ad innalzare progressivamente i toni del dibattito così da forzare, di fatto, l'emanazione di una legge delega da parte del Parlamento, dalla quale è scaturita successivamente la novella legislativa che ha recepito le indicazioni espresse dalla quasi totalità degli autori ed ha costretto la giurisprudenza a prendere atto dell'avvenuto mutamento normativo.

Si è realizzata, in altre parole, quella medesima situazione che il Rotondi - tra i massimi studiosi della figura antiabusiva - aveva auspicato fosse possibile nel momento in cui aveva ritenuto che tale categoria fosse null'altro che una cartina di tornasole per rilevare l'inadeguatezza con cui il diritto disciplinava un determinato comportamento o consentiva una determinata prerogativa. Sosteneva, difatti, l'autore che, messa dinnanzi ad una simile contingenza, la giurisprudenza non dovesse far altro che limitarsi ad avvertire e a dar segno del bisogno di una nuova norma, mentre la dottrina dovesse, da parte sua, adoperare la propria autorità per richiamare il Legislatore ad emanare le opportune disposizioni, ma che, in ultima battuta, il rimedio radicale dovesse poi, in ogni caso, restare nelle mani del Legislatore stesso, il solo legittimato a poter prestare una regolare e continua opera di revisione dei singoli istituti del diritto, in uniformità dei nuovi bisogni.

Se tale era, dunque, la funzione reale della figura antiabusiva può, di conseguenza, desumersi, con buona certezza, come la stessa sia effettivamente riuscita, nonostante le turbolenze e

l'incauto incedere del passato, a determinare, in ambito tributario, le sue conseguenze più proprie. E se la novella legislativa, per effetto di essa recentemente attuata, ha lasciato comunque aperte rilevanti questioni interpretative (la tipologia e l'entità della sanzione amministrativa da ricollegare alla verifica di una condotta abusiva, *in primis*) l'auspicio è che gli insegnamenti ricavabili dall'osservazione delle vicende passate sappiano ora guidare i giuristi verso un'adeguata risoluzione delle stesse.

BIBLIOGRAFIA

Dottrina:

- AA. VV., *I prezzi di trasferimento: Determinanti e metodologie di calcolo*, a cura di S. BIANCHI MARTINI, Milano, 2002.
- AA. VV., *Introduzione a Delitto politico e diritto penale del nemico. Nuovo revisionismo penale*, a cura di A. GAMBERINI – R. ORLANDI, Bologna, 2007.
- AA. VV., *Le deleghe legislative. Riflessioni sulla recente esperienza normativa e giurisprudenziale*, a cura di P. CARETTI – A. RUGGIERI, Milano, 2003.
- AA. VV., *Legalità penale e crisi del diritto, oggi. Un percorso interdisciplinare*, a cura di A. BERNARDI – B. PASTORE – A. PUGIOTTO, Milano, 2008.
- AA. VV., *Seuffert's Archiv für Entscheidungen der obersten Gerichte in den deutschen Staaten*, a cura di E. A. SEUFFERT, München, 1868.
- AA. VV., *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law?*, a cura di R. DE LA FERIA – S. VOGENAUER, Oxford and Portland, 2011.
- G. ABBADESSA, *Dal “diritto penale comunitario” al diritto penale della nuova Unione Europea: problematiche dell’interregno*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2009, 470 ss.
- A. ADONNINO, *Parere del Ministero delle finanze e del Comitato Consultivo per l’applicazione delle norme antielusive e rilevanza penale dell’elusione*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 243 ss.
- P. ALDROVANDI, *La nozione di “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” nel “diritto vivente” ed il “nuovo volto” del diritto penale tributario*, in *Ind. pen.*, 2012, 231 ss.
- A. ALESSANDRI, *L’elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, 1075 ss.
- F. AMATUCCI, *L’abuso del diritto nell’ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 232 ss.
- A. AMBROSI, *Deleghe legislative e riforme tributarie: questioni vecchie e nuove sull’art. 76 Cost.*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 426 ss.
- S. AMEDEO, *Norme comunitarie, posizioni giuridiche soggettive e giudizi interni*, Milano, 2002
- V. AMOROSINO – A. LANTIERI, *Le tasse nella storia. I tributi dalla antichità ad oggi*, Roma, 1982
- V. AMOROSINO, *L’evasione fiscale*, in *Tributi*, 1989, 34 ss.
- M. ANDRIOLA, *Quale incidenza della clausola anti-abuso comunitaria nella imposizione sui redditi in Italia?*, in *Rass. trib.*, 2008, 261 ss.
- V. ANSANELLI, *Rilievi minimi in tema di abuso del processo*, in *Nuova. giur. comm.*, 2001, 502 ss.

- E. ANTONINI, *Evasione ed elusione di imposte (Gli atti simulati e le imposte di registro e sulle successioni)*, in *Giur. it.*, 1959, 97 ss.
- F. ARDITO, *Osservazioni in tema di elusione fiscale alla luce delle conclusioni di un recente arresto della giurisprudenza di merito*, in *Riv. pen.*, 2012, 99 ss.
- C. ARENA, *Elusione d'imposta e perequazione tributaria*, in *Riv. guardia fin.*, 1954, 454 ss.
- S. ARIATTI, *Elusione codificata, abuso del diritto ed illecito tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2012, 85 ss.
- T. ASCARELLI, *Sulla protezione delle minoranze nelle società per azioni*, in *Riv. dir. comm.*, 1930, 739 ss.
- B. ASSUMMA, *Aspetti penali dell'elusione; l. 516 e d.l. 69/89*, in AA. VV., *Evasione ed elusione. Atti del Convegno Fabriano, 23 giugno 1989*, a cura di F. MANCINELLI, Napoli, 1989.
- M. ATIENZA – J. R. MANERO, *Illeciti atipici – L'abuso del diritto, la frode alla legge, lo sviamento di potere*, Bologna, 2004
- C. ATTARDI, *Elusione fiscale, abuso del diritto e sanzioni tributarie*, in *Il Fisco*, 2011, 212 ss.
- C. ATTARDI, *L'elusione nell'iva. L'impatto del divieto comunitario di abuso del diritto*, in *Il Fisco*, 2007, 4572 ss.
- R. BALDUZZI – F. SORRENTINO, voce *Riserva di legge*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989.
- G. BALLADORE PALLIERI, *La nuova Costituzione italiana*, Milano, 1948.
- A. BALSAMO – C. PARASPORO, *La Corte europea e la confisca contro la lottizzazione abusiva: nuovi scenari e problemi aperti*, in *Cass. Pen.*, 3183 ss.
- A. BALSAMO, *La dimensione garantistica del principio di irretroattività e la nuova interpretazione giudiziale "imprevedibile": una "nuova frontiera" del processo di "europeizzazione" del diritto penale*, in *Cass. pen.*, 2007, 2202 ss.
- M. BARALDI, *Il recesso ad nutum non è, dunque, recesso ad libitum. La Cassazione di nuovo sull'abuso del diritto*, in *Contr. e impr.*, 2010, 41 ss.
- L. BARASSI, *Il contratto di lavoro nel diritto positivo italiano*, Milano, 1901
- E. BARCELLONA, *Buona fede e abuso del diritto di recesso ad nutum tra autonomia privata e sindacato giurisdizionale*, in *Giur. Comm.*, 2011, 295 ss.
- P. BARCELLONA, *Diritto privato e processo economico*, Napoli, 1977.
- S. BARTOLE, *Novità e problemi applicativi del disegno di legge La Pergola per l'attuazione delle direttive comunitarie*, in *Foro it.*, 1988, 494 ss.
- R. BARTOLI, *Incriminação e giustificazione: una diversa legalità*, in *Riv. it. dir. pen. proc.*, 2010, 31 ss.

BARTOLOMEO CIPOLLA, *Tractatus de servitutibus urbanorum praediorum*, Amsterdam, 1686

M. BARTOSEK, *Sul concetto di atto emulativo specialmente nel diritto romano*, in AA. VV., *Atti del congresso internazionale di diritto romano e di storia del diritto. Verona 27-28-29 IX*, a cura di G. MOSCHETTI Milano, 1951

G. BASCHIERI – L. BIANCHI D'ESPINOSA – C. GIATTANASIO, *La Costituzione italiana: commento analitico*, Firenze, 1949.

M. BASILAVECCHIA, *Elusione e abuso del diritto: un'integrazione possibile*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 749 ss.

M. BASILAVECCHIA, *Il giudicato esterno cede all'abuso del diritto (ma non solo)*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 13 ss.

M. BASILAVECCHIA, *Norma antielusione e relatività delle operazioni imponibili*, in *Corr. trib.*, 2006, 1466 ss.

M. BASILAVECCHIA, *Quando l'elusione costituisce reato*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 385 ss.

M. BASILAVECCHIA, *Surrogati interpretativi in difetto di norma antielusiva?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 601 ss.

F. BATTISTONI FERRARA, voce *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. Comm.*, Torino, 1990.

C. BECCARIA, *Dei delitti e delle pene*, a cura di F. VENTURI, Torino, 1970, 13.

E. BECHER, *Zur Auslegung der Steuergesetze*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1924.

M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 412 ss.

M. BEGHIN, *Abuso del diritto: la confusione persiste*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 649 ss.

M. BEGHIN, *Definizione delle liti ultradecennali tra principi generali di diritto comunitario e costituzionale*, in *Corr. trib.*, 2010, 3273 ss.

M. BEGHIN, *Evoluzione della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in AA. VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, in *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, 2009, a cura di G. MAISTO, Milano, 2009

M. BEGHIN, *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti fisco-contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2009, 823 ss.

M. BEGHIN, *L'abuso del diritto e le operazioni infragruppo nel caleidoscopio della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 656 ss.

- M. BEGHIN, *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico e poteri del magistrato*, in *Corr. trib.*, 2009, 3292 ss.
- M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013
- M. BEGHIN, *L'inesistente confine tra pianificazione elusione e abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2008, 1777 ss.
- M. BEGHIN, *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*, in *Giur. trib.*, 2006, 212 ss.
- M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Il Fisco*, 2015, 2207 ss.
- M. BEGHIN, *La sentenza Cadbury-Schweppes e il "malleabile" principio della libertà di stabilimento*, in *Rass. trib.*, 2007, 983 ss.
- M. BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 448 ss.
- E. BELFIORE, *Giudice delle leggi e diritto penale*, Milano, 2005
- J. BELL, *Mechanism for cross-fertilisation in Administrative Law in Europe*, in AA. VV., *New directions in European Public Law*, a cura di J. BEATSON – T. TRIDIMAS, Oxford, 1998
- G. BELLAGAMBA. – G. CARITI, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2000
- C. BERGONZINI, *I lavori in commissione referente tra regolamenti e prassi parlamentari*, in *Quad. Cost.*, 2005, 787 ss.
- C. BERGONZINI, *La piramide rovesciata: la gerarchia tra le fonti del diritto parlamentare*, in *Quad. Cost.*, 2008, 741 ss.
- A. BERLIRI, *Ancora sulle cause della mancanza di certezza nel diritto tributario*, in *Giur. imp.*, 1984, 417 ss.
- A. BERLIRI, *Sulle cause dell'incertezza nella individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, 3 ss.
- A. BERNARDI, *Codificazione penale e diritto comunitario. I – La modificazione del codice penale ad opera del diritto comunitario*, Ferrara, 1996
- A. BERNARDI, *I tre volti del diritto penale comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1999, 333 ss.
- A. BERNARDI, *Il principio di legalità dei reati e delle pene nella Carta europea dei diritti: problemi e prospettive*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2002, 61 ss.

- A. BERNARDI, *L'armonizzazione delle sanzioni in Europa: linee ricostruttive*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 111 ss.
- A. BERNARDI, *L'europeizzazione del diritto e della scienza penale*, in *Quad. fior.*, 2002, 488 ss.
- A. BERNARDI, *La competenza penale accessoria dell'unione europea: problemi e prospettive*, in AA. VV., *Europa e diritto penale*, a cura di C. PALIERO – E. VIGANÒ, Milano, 2013
- A. BERNARDI, *La difficile integrazione tra diritto comunitario e diritto penale: il caso della disciplina agroalimentare*, in *Cass. Pen.*, 1996, 997 ss.
- A. BERNARDI, *Principi di diritto e diritto penale europeo*, in *Annali dell'Università di Ferrara – Scienze giuridiche*, 1985, 75 ss.
- A. BERNARDI, *Profili di incidenza del diritto comunitario sul diritto penale agroalimentare*, in *Annali dell'Università di Ferrara – Scienze giuridiche*, 1997, 148 ss.
- G. BERSANI, *Elusione fiscale e dichiarazione infedele*, in *Il Fisco*, 2002, 7675 ss.
- G. BERSANI, *I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione*, Padova, 2003.
- G. BERSANI, *L'interpretazione del concetto di fittizietà nella dichiarazione fraudolenta e infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2003, 373 ss.
- G. BERSANI, *La rilevanza penale delle condotte elusive alla luce della nuova formulazione di frode fiscale*, in *Il Fisco*, 1994, 416 ss.
- G. BERSANI, *Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Il Fisco*, 2012, 27 ss.
- G. BERSANI, *Luci e ombre nella riforma del diritto penale tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2000, 11308 ss.
- F. BESOZZI, *La causa in concreto del contratto: un vero revirement?*, in *I contratti*, 2007, 1007 ss.
- G. BETTIOL, *Il problema penale*, Palermo, 1948.
- C. M. BIANCA, *Diritto civile*, Milano, 2000.
- F. BIRIGAZZI, *Gli eventuali riflessi penalistici dei più diffusi fenomeni di elusione fiscale*, in *Dir. pen. e proc.*, 1999, 486 ss.
- E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, Milano, 1954.
- G. BOEHMER, *Grundlagen der bürgerlichen Rechtsordnung*, Tübingen, 1952.
- E. BOFELLI, *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 1097 ss.

- F. BONELLI, *Gli amministratori di società per azioni*, Milano, 1985.
- A. BORGOGGIO, *Nullità dell'avviso di accertamento non preceduto da contraddittorio*, in *Il Fisco*, 2013, 6548 ss.
- M. BOSCARRELLI, *A proposito del "principio di tassatività"*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1981, 1147 ss.
- A. BRANCACCIO, *L'evasione delle imposte sul reddito*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, 100 ss.
- B. BRECHT, *L'anima buona del Sezuan*, a cura di E. CASTELLANI, Torino, 1965
- E. BRESSAN – D. STEVANATO, *Scambio azionario transfrontaliero: la distribuzione di utili elude il divieto di congruagli in denaro?*, in *Corr. trib.*, 2007, 3104 ss.
- F. BRICOLA, *Il II e III comma dell'art. 25*, in AA. VV., *Commentario della Costituzione*, a cura di G. BRANCA, Bologna, 1981.
- F. BRICOLA, *La discrezionalità nel diritto penale italiano*, Milano, 1965.
- F. BRICOLA, voce *Teoria generale del reato*, in *Nov. mo dig. It.*, Vol XIX, Torino, 1974.
- A. BUSCEMA, *Quando il sale and lease back è abuso di diritto*, in *Dir. giust.*, 2011, 66 ss.
- F. D. BUSNELLI - E. NAVARETTA, *Abuso del diritto e responsabilità civile*, in *Dir. priv.*, 1997, 171 ss.
- E. CACACE, *Riserva di legge e fattispecie penale: relazione fra fonti primarie e secondarie*, in *Giur. cost.*, 2011, 4825 ss.
- A. CADOPPI, *Il valore del precedente nel diritto penale. Uno studio sulla dimensione in action della legalità*, Torino, 1999.
- A. CADOPPI, *Civil law o Common law: contrapposizione sistemica o culturale?*, in AA. VV., *Il diritto penale nella prospettiva europea: quali politiche criminali per quale Europa*, a cura di S. CANESTRARI – L. FOFFANI, Milano, 2002.
- A. CADOPPI, *Common law e principio di legalità*, in *Quad. fior.*, 2007, 1161 ss.
- P. CALAMANDREI, *L'avvenire dei diritti di libertà*, in AA. VV., *Diritti di libertà*, a cura di F. RUFFINI, Firenze, 1946.
- E. CALDARA, *L'interpretazione delle leggi*, Milano, 1908.
- S. CAMILLERI – F. D'ACQUISTO, *Il vantaggio fiscale come "scopo essenziale" rende l'operazione elusiva*, in *Corr. trib.*, 2008, 1457 ss.
- M. CANTILLO, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevabilità d'ufficio*, in *Rass. trib.*, 2009, 475 ss.

- S. CAPOLUPO, *Comportamenti elusivi e sanzioni amministrative*, in *Il Fisco*, 2007, 1810 ss.
- F. CAPOTORTI, *Il diritto comunitario non scritto*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 1983, 411 ss.;
- A. CAPUTO, *Verso un diritto penale del nemico?*, in *Quest. giust.*, 2006, 623 ss.
- I. CARACCIOLI – G. FALSITTA, *Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione con decreto delegato n. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2000, 9746 ss.
- I. CARACCIOLI, *“Imposta elusa” e reati tributari “di evasione” nell’impostazione della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 86 ss.
- I. CARACCIOLI, *Clausole anti-elusive ex art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973: inapplicabilità di sanzioni tributarie e profili penali*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 23 ss.
- I. CARACCIOLI, *Elusione fiscale e reati tributari: un precedente giudiziario inesistente*, in *Dir. prat. soc.*, 2007, 64 ss.
- I. CARACCIOLI, *La pianificazione fiscale internazionale e la responsabilità penale tributaria negli Stati della Cee*, in *Il fisco*, 1992, 6743 ss.
- I. CARACCIOLI, *Passivi fittizi senza margini interpretativi*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 aprile 2000
- I. CARACCIOLI, *Tutela penale del diritto di imposizione fiscale*, Bologna, 1992, 111 ss.
- A. CARINCI – D. DEOTTO, *Abuso del diritto ed effettività utilità della novella: much ado about nothing?*, in *Il Fisco*, 2015, 3107 ss.
- A. CARINCI, *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 795 ss.
- A. CARINCI, *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema*, in *Rass. trib.*, 2015, 499 ss.
- A. CARINCI, *Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Il Fisco*, 2015, 3929 ss.
- M. T. CARINCI., *Il giustificato motivo oggettivo nel rapporto di lavoro subordinato*, Padova, 2005.
- L. CARLASSARE, *Problemi attuali della rappresentanza e della responsabilità politica*, in AA. VV., *Percorsi e vicende attuali della rappresentanza e della responsabilità politica*, a cura di N. ZANON – F. BIONDI, Milano, 2001.
- L. CARLASSARE, voce *Legalità (principio di)*, in *Enc. Giur.*, XVIII, Roma, 1990.
- L. CARLASSARE, voce *Legge (riserva di)*, in *Dig. disc. pubbl.*, 1994, 3 s.

- F. CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951, 14 ss.
- F. CARNELUTTI, *Eccesso di potere nelle deliberazioni delle anonime*, in *Riv. dir. comm.*, 1926, 178 ss.
- L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 1053 ss.
- L. CARRARO, *Il negozio in frode alla legge*, Padova, 1942.
- M. CARTABIA, *Il pluralismo istituzionale come forma della democrazia sovranazionale*, in *Pol. dir.*, 1994, 218 ss.
- L. CASTALDI, *Punibilità del comportamento elusivo*, in *Corr. trib.*, 2009, 2321 ss.
- S. CAVALLINI, *Osservazioni "di prima lettura" allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria*, in *Dir. pen. cont.*, 20 luglio 2015
- P. CENTORE, *Esiste un'effettiva tutela del diritto comunitario nell'IVA: dal caso Olympicclub alla vicenda "Trasportes Urbanos"*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2010, 384 ss.
- D. CERQUA, *Commento al d.lgs. 74/2000*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, 576 ss.
- F. A. CERRETA, *Elusione e causa illecita del contratto*, in *Riv. guar. fin.*, 1992, 504 ss.
- A. CERVATI, voce *Legge di delegazione e legge delegata*, in *Enc. dir.*, XXIII, Milano 1972, 950 s.
- G. CHIARAVIGLIO, *L'asserita rilevanza penale dell'elusione di imposta e l'insormontabile barriera del principio di legalità*, in *Riv. dott. comm.*, 2012, 643 ss.
- M. CHIORAZZA, *La Cassazione chiede lumi sull'abuso di diritto*, in *Fisco oggi*, 16 novembre 2006.
- G. P. CHIRONI, *La colpa nel diritto civile odierno. I. Colpa contrattuale*, Torino, 1905.
- G. P. CHIRONI, *La colpa nel diritto civile odierno. II. Colpa extra-contrattuale*, Torino, 1906.
- E. CICCOTTI, *I tributi e l'amministrazione finanziaria nel mondo antico*, Padova, 1960.
- S. CIPOLLINA, *Cfc legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, 13 ss.
- S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur. it.*, 2010, 1721 ss.
- S. CIPOLLINA, *L'elusione fiscale*, in *Rid. dir. fin. sc. fin.*, 1988, 137 ss.
- S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992.
- S. CIPOLLINA, voce *Elusione fiscale*, in *Dig. Comm.*, Torino, 1990.

- E. CIVERRA, *Può essere superato lo schermo della personalità giuridica?* in *Società*, 2000, 846 ss.
- S. COCIANI, *Spunti ricostruttivi sulle tecniche di contrasto all'elusione tributaria. Dal disconoscimento dei vantaggi tributari all'inopponibilità al fisco degli atti, fatti e negozi considerati "elusivi"*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 775 ss.
- G. CODACCI PISANELLI, *Assemblea Costituente, LXXX, Seduta pomeridiana di venerdì 28 marzo 1947.*
- R. COGNO – A. CASSONE, *Il comportamento dell'evasore fiscale: una rassegna critica della letteratura*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, 241 ss.
- H. COING, *Das Verhältnis der positiven Rechtswissenschaft zur Ethik im 19 Jahrhundert*, in AA. VV., *Recht und Ethik Zum Problem ihrer Beziehung im 19. Jahrhundert*, a cura di J. BLÜHDORN – J. RITTER, Francoforte, 1970.
- H. COING, *Staudingers Kommentar zum BGB. Allgemeiner Teil*, Berlin, 1957.
- A. COLLI VIGNARELLI, *Elusione, abuso del diritto ed applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Boll. trib.*, 2009, 677 ss.
- G. CONSOLO, *I profili sanzionatori e penali del nuovo abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2015, 3966 ss.
- D. CONTE, *La (ir)rilevanza penale delle condotte elusive/abusive e il reato di dichiarazione infedele: una lettura critica alla luce dei principi della delega fiscale e della loro attuazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 762 ss.
- A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, *Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2015, 3898 ss.
- A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996.
- A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 473 ss.
- A. CONTRINO, *Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di "elusione codificata" e "abuso/elusione"*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 263 ss.
- G. CORASANITI, *La nullità dei contratti come strumento di contrasto delle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Obbl. contr.* 2006, 302 ss.
- G. CORASANITI, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Giust. civ.*, 2009, 1873 ss.
- R. CORDEIRO GUERRA, *La disciplina del transfer price nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 421 ss.

- R. CORDEIRO GUERRA, *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2009, 771 ss.
- L. R. CORRADO, *Elusione e sanzioni: una dicotomia insanabile*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 763 ss.
- L. R. CORRADO, *Elusione tributaria vs. lecito risparmio d'imposta: un revirement della Corte di Cassazione*, in *Dir. giust.*, 2011, 35 ss.
- L. R. CORRADO, *L'elusione codificata non ha rilevanza penale*, in *www.ecnews.it*, 13 marzo 2014.
- L. R. CORRADO, *La Cassazione sposta lo strumento antielusivo dalla ricostruzione della materia imponibile agli adempimenti dichiarativi*, in *Dir & Giust.*, 2013, 1060 ss.
- L. R. CORRADO, *La ricerca di una fonte per il principio generale antielusivo all'ombra della Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 703 ss.
- L. R. CORRADO, *Le sanzioni amministrative sono applicabili in caso di abuso del diritto?*, in *Dir. & Giust.*, 2013, 140 ss.
- L. R. CORRADO, *Elusione e sanzioni: una dicotomia insanabile*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 784 ss.
- L. R. CORRADO, *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 640 ss.
- C. CORRADO OLIVA, *L'abuso del diritto tributario tra onere di allegazione e onere della prova*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 929 ss.
- P. CORSO, *Abuso del diritto in materia penale: verso il tramonto del principio di legalità?*, in *Corr. trib.*, 2011, 2937 ss.
- P. CORSO, *L'operazione elusiva non è inesistente né costituisce reato*, in *Corr. trib.*, 2012, 422 ss.
- P. CORSO, *Revisione del sistema fiscale: nessuna rilevanza penale per l'elusione*, in *Corr. trib.*, 2012, 1741 ss.
- P. CORSO, *Secondo la Corte di Cassazione l'elusione non integra un'evasione penalmente rilevante*, in *Corr. trib.*, 2006, 3045 ss.
- P. CORSO, *Una elusiva sentenza della Corte di cassazione sulla rilevanza penale dell'elusione*, in *Corr. trib.*, 2012, 1080 ss.
- C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, Torino, 1981.
- C. COSCIANI, *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964.
- M. COSTANZA, *Sulla clausola di recesso della banca dal contratto di apertura di credito*, in *Giust. civ.* 1998, 507 ss.

- V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, Padova, 1976.
- V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale. Volume II. L'ordinamento costituzionale italiano*, Padova, 1993.
- C. CROME, *System des deutschen bürgerlichen Rechts*, Tübingen, 1900
- A. CUGINI, *L'elusione fiscale è fattispecie non riconducibile a quella di evasione, e non costituisce comunque reato*, in *Cass. Pen.*, 2012, 280 ss.
- C. CUPELLI, *La legalità delegata. Crisi e attualità della riserva di legge nel diritto penale*, Napoli, 2012.
- C. CUPELLI, *Un difficile compromesso. Ancora in tema di rapporti tra legge delega e riforma del codice penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 1346 ss.
- M. D'AMELIO, *Abuso del diritto*, in *Nuovo Digesto italiano*, Torino, 1937.
- M. D'AMELIO, *L'autonomia dei diritti – in particolare del diritto finanziario – nell'unità del diritto*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1941, 1 ss.
- M. D'AMELIO, *Sulla costituzionalità delle decisioni manipolative in materia penale*, in *Giur. it.*, 1990, 254 ss.
- A. D'AVIRRO, *Dichiarazione infedele, elusione, abuso del diritto: la giurisprudenza di merito inverte la rotta*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 1191 ss.
- A. D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in AA. VV., *La riforma del diritto penale tributario (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, a cura di U. NANNUCCI - A. D'AVIRRO, 2000, 130 ss.
- A. D'AVIRRO, *L'elusione entra "a torto" nell'illecito penale tributario*, in *Corr. giur.*, 2012, 493 ss.
- J. DABIN, *Le droit subjectif*, Paris, 1952.
- R. A. DAHL, *Sulla democrazia*, Bari, 2000.
- T. DALLA MASSARA, *La domanda frazionata e il suo contrasto con i principi di buona fede e correttezza: il "ripensamento" delle Sezioni Unite*, in *Riv. dir. civ.*, 2008, 345 ss.
- R. DAVID, *Les grands systèmes de droit contemporains*, Paris, 1969.
- M. DE CRISTOFARO, *Infrazionabilità del credito tra buona fede processuale e limiti oggettivi del giudicato*, in *Riv. dir. civ.*, 2008, 335 ss.
- C. DE FIORES, *Le trasformazioni della delega legislativa nell'epoca della globalizzazione*, in AA. VV., *Trasformazioni della funzione legislativa, crisi della legge e sistema delle fonti. II. Crisi della legge e sistema delle fonti*, a cura di F. MODUGNO, Milano, 2000.

- C. DE GREGORIO, *Frode fiscali mediante interposizione fittizia di società di comodo*, in *Il Fisco*, 907 ss.
- E. DE MITA, *Abuso di diritto, il pragmatismo della Cassazione*, in *Il Sole 24 Ore*, 28 gennaio 2009.
- E. DE MITA, *Fisco e costituzione*, Milano, 1984, 257 ss.
- E. DE MITA, *L'abuso del diritto "corto circuito" del sistema fiscale*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 giugno 2009.
- C. L. DE MONTESQUIEU, *Lo spirito delle leggi*, a cura di B. BOFFITO SERRA, Milano, 1989.
- F. DE SANCTIS, *Opere*, a cura di C. MUSCETTA, Torino, 1961.
- G. DE SANTIS, *Sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. proc.*, 2015, 395 ss.
- F. DEGNI, *L'interpretazione della legge*, Napoli, 1909.
- L. DEL FEDERICO, *Elusione e illecito tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 3110 ss.
- L. DEL FEDERICO, *Elusione tributaria "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Giust. trib.*, 2007, 284 ss.
- L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritto dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, 206 ss.
- F. DEL ROSSO, *Saggio di diritto privato romano attuale preceduto da introduzioni di diritto naturale e seguito da note perpetue di gius romano*, Pisa, 1844.
- M. V. DEL TUFO, *Il diritto penale sommerso: diritto europeo e modifiche al sistema penale*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2001, 1016 ss.
- A. M. DELL'OSSO, *L'elusione al banco di prova della legalità penale*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 81 ss.
- E. DELLA VALLE, *Il transfer price nel sistema di imposizione sul reddito*, *Riv. dir. trib.*, 2009, 133 ss.
- E. DELLA VALLE, *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in *Rass. trib.*, 2009, 375 ss.
- E. DELLA VALLE, *Rilevanza sanzionatoria dell'elusione*, in AA. VV., *Libro dell'anno del diritto*, Roma, 2013.
- E. DELLA VALLE, *Tassazione degli utili della società estera controllata e rispetto della libertà di stabilimento*, in *Corr. trib.*, 2006, 3348 ss.
- L. DELLI PRISCOLI, *Abuso del diritto e mercato*, in *Giur. comm.*, 2010, 834 ss.
- M. DELMAS-MARTY, *I problemi giuridici e pratici posti dalla distinzione tra diritto penale e diritto amministrativo penale*, in *Riv. dir. proc. pen.*, 1987, 732 ss.
- E. DI GIACOMO, *Condotta elusiva sempre sanzionata*, in *Dir. & Giust.*, 2011, 445 ss.

A. DI GIOVINE, *Introduzione allo studio della riserva di legge nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1969.

O. DI GIOVINE, *Ancora sui rapporti tra legalità europea e legalità nazionale: primato del legislatore o del giudice?*, in *Dir. pen. cont.*, 5 novembre 2012.

O. DI GIOVINE, *Come la legalità europea sta riscrivendo quella nazionale. Dal primato delle leggi a quello dell'interpretazione*, in *Dir. pen. cont.*, 2013, 159 ss.

O. DI GIOVINE., *Considerazioni su interpretazione, retorica e deontologia in diritto penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2009, 93 ss.

O. DI GIOVINE, *Diritti insaziabili e giurisprudenza nel sistema penale*, in AA. VV., *Il lato oscuro dei Diritti umani: esigenze emancipatorie e logiche di dominio nella tutela giuridica dell'individuo*, a cura di M. MECCARELLI – P. PALCHETTI – C. SOTIS, Madrid, 2014.

O. DI GIOVINE, *Il sindacato di ragionevolezza della Corte Costituzionale in un caso facile. A proposito della sentenza n. 394 del 2006 sui falsi elettorali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 100 ss.

V. F. DI MARZIO, *Divieto di abuso e autonomia d'impresa*, in AA. VV., *Abuso del diritto e buona fede nei contratti*, a cura di S. PAGLIANTINI, Torino, 2010, 21 ss.

M. DI SIENA, *Brevi considerazioni sulla criminalizzazione dell'elusione fiscale*, in *Il Fisco*, 2003, 8632 ss.

M. DI SIENA, *La criminalizzazione dell'elusione fiscale e la dissolvenza della fattispecie criminosa*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 194 ss.

E. DOLCINI, *Il carattere generale e astratto della legge e la riserva di legge in materia penale: principi cardine dell'ordinamento o polverose reminiscenze del passato?*, in AA. VV., *Interpretazione e precedente giudiziale in diritto penale*, a cura di G. COCCO, Padova, 2005.

E. DOLCINI, *Leggi penali "ad personam", riserva di legge e principio costituzionale di eguaglianza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2004, 54 ss.

J. DOMAT, *Les lois civiles dans leur ordre naturel*, Paris, 1703.

A. DONATI, *Buona fede, solidarietà, esercizio parziale del credito*, in *Riv. dir. civ.*, 2009, 347 ss.

A. DONDI, *Manifestazioni della nozione di abuso nel processo civile*, in *Dir. priv.*, 1997, 459 ss.

F. DONELLI, *Irrelevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, in *Dir. pen. cont.*, 1 ottobre 2015.

M. DONINI, *Europeismo giudiziario e scienza penale. Dalla dogmatica classica alla giurisprudenza-fonte*, Milano, 2011.

M. DONINI - M. PAPA, *Diritto penale del nemico. Un dibattito internazionale*, Milano, 2007.

- M. DONINI, *Il diritto penale di fronte al "nemico"*, in *Cass. pen.*, 2006, 735 ss.
- M. DONINI, *Il volto attuale dell'illecito penale. La democrazia penale tra differenziazione e sussidiarietà*, Milano, 2004, 83 ss.
- M. DONINI, *Ragioni e limiti della fondazione del diritto penale sulla Carta Costituzionale*, in AA. VV., *Alla ricerca di un disegno*, a cura di M. DONINI Padova, 2003.
- M. DONINI, *Scienza penale e potere politico*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 95 ss.
- M. DONINI, *Teoria del reato. Una introduzione*, Padova, 1996.
- M. DONINI, *Un nuovo medioevo penale? Vecchio e nuovo nell'espansione del diritto penale economico*, in *Cass. pen.*, 2003, 1814 ss.
- M. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile*, in *Dir. pen. cont.*, 11 dicembre 2014.
- M. DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*, in *Dir. pen. cont.*, 5 giugno 2014.
- O. DRIGANI, *La nuova frode fiscale trascina le modifiche alla 516*, in *Corr. trib.*, 1991, 1759 ss.;
- A. DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957.
- F. ENDEMANN, *Einführung in Das Studium Des Bürgerlichen Gesetzbuchs*, Berlin, 1900.
- K. ENGISCH, *Introduzione al pensiero giuridico*, Milano, 1970.
- W. ERMAN – B. DREES, *Kommentar zum BGB*, Munster, 1967.
- R. ESPOSITO, *L'elusione tra valide ragioni economiche e comportamenti alternativi ed ipotetici*, in *Corr. trib.*, 2009, 2321 ss.
- F. FALCONE – A. IORIO, *Dividend washing con abuso*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 novembre 2010.
- G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in AA. VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, in *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, 4, 2009, a cura di G. MAISTO, Milano, 2009.
- G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012.
- G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 543 ss.
- G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 349 ss.

- A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991.
- F. FASANI, *L'irrelevanza penale dell'elusione tributaria*, in *Le Società*, 2012, 791 ss.
- A. FEDELE, *Commento all'art. 23 Cost.*, in AA. VV., *Commentario della Costituzione*, a cura di G. BRANCA – A. PIZZORUSSO, Bologna – Roma, 1978.
- L. FERRAJOLI, *Il 'diritto penale del nemico' e la dissoluzione del diritto penale*, in *Quest. giust.*, 2006, 797 ss.
- F. FERRARA, *La riforma delle società per azioni*, in *Riv. soc.*, 1962, 186 ss.
- F. FERRARI, *L'abuso del diritto nelle società*, Padova, 1998.
- C. FERRINI – G. PULVIRENTI – A. BUTERA, *Delle servitù prediali*, Torino, 1923.
- G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2001.
- G. FIANDACA - G. DI CHIARA, *Una introduzione al sistema penale. Una lettura costituzionalmente orientata*, Napoli, 2003.
- G. FIANDACA, *Crisi della riserva di legge e disagio della democrazia rappresentativa nell'età del protagonismo giurisdizionale*, in *Criminalia*, 2011, 83 ss.
- G. FIANDACA, *Elusione, risparmio ed evasione d'imposta. Considerazioni introduttive*, in *Il Fisco*, 1992, 911 ss.
- G. FIANDACA, *Il diritto penale giurisprudenziale tra orientamenti e disorientamenti*, Napoli, 2008.
- G. FIANDACA, *Legalità penale e democrazia*, in *Quad. fior.*, 2007, 1247 ss.
- V. FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009, 390 ss.
- V. FICARI, *Elusione ed abuso del diritto comunitario tra diritto giurisprudenziale e certezza normativa*, in *Boll. trib.*, 2008, 1773 ss.
- V. FICARI, *Il pandemico principio dell'abuso del diritto raggiunge anche l'Icd*, in *Boll. trib.*, 2010, 574 ss.
- V. FICARI, *La rilevanza penale dell'elusione/abuso: quali regole da un caso concreto*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 81 ss.
- S. FIORENTINO, *Il problema dell'elusione nel sistema tributario positivo*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 793 ss.
- G. M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, 465/I ss.

- G. M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Dir. pen. cont.*, 14 settembre 2014.
- G. M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quali sanzioni tributarie*, in *Giur. comm.*, 2012, 178 ss.
- G. FLORA, *I vincoli costituzionali nella interpretazione delle norme penali*, in *Dir. pen. cont.*, 2015, 46 ss.
- G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 15 ss.
- G. FLORA, *Perchè l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del "caso Dolce & Gabbana)*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2011, 865 ss.
- G. FORNASARI, *Riserva di legge e fonti comunitarie. Spunti per una riflessione*, in AA. VV., *Principi costituzionali in materia penale e fonti sovranazionali*, a cura di D. FONDAROLI, Padova, 2008.
- A. FOTI, *Non tutte le condotte elusive hanno rilevanza penale*, in *Dir. & Giust.*, 2013, 361 ss.
- F. FRADEANI, *Di nuovo il giudicato sostanziale di fronte alla Corte di Giustizia CE: il caso Olimpclub*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 788 ss.
- L. FRANCO, *La delegazione legislativa e i tempi dell'ordinamento*, Napoli, 2014.
- G. FRANSONI, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. trib.*, 2011, 9 ss.
- G. FRANSONI, *La diversa disciplina procedimentale dell'elusione e dell'abuso del diritto: la Cassazione vede il problema, ma non trova la soluzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 43 ss.
- F. M. FRASCHETTI, *Brevi note sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Cass. pen.*, 2014, 3411 ss.
- M. C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.
- N. S. FROMMEL, *L'évasion fiscale et la Chambre des Lords: l'incertitude comme moyen de dissuasion*, in *Fiscalité européenne*, 1985, 46 ss.
- F. GALGANO, *Abuso del diritto: l'arbitrario recesso ad nutum della banca*, in *Contr. e impr.*, 1998, 20 ss.
- F. GALGANO, *Qui suo iure abutitur neminem laedit?*, in *Contr. e impr.*, 2011, 311 ss.
- F. GALLO - G. TERRIN, *Un'operazione societaria che limita la contribuzione fiscale non può essere considerata automaticamente elusiva*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 358 ss.
- F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 467 ss.
- F. GALLO, *Elusione senza rischio: il fisco indifeso di fronte a un fenomeno tutto italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, 257 ss.

- F. GALLO, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Giur. comm.*, 1989, 377 ss.
- F. GALLO, *La rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2001, 324 ss.
- F. GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, 1762 ss.
- M. GALLO, *Appunti di diritto penale. Vol. 1. La legge penale*, 1999.
- M. GALLO, *Appunti di diritto penale. Vol. 2. Il reato. Parte 1. La fattispecie oggettiva*, 2000.
- A. GAMBARO, *Abuso del diritto. II) Diritto comparato e straniero*, in *Enc. giur.*, Torino, 1988.
- A. GAMBINO, *Il principio di correttezza nell'ordinamento delle società per azioni (Abuso di potere nel procedimento assembleare)*, Milano, 1987.
- C. GARBARINO, *Spazio all'abuso di diritto, ma i rischi sono limitati*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 gennaio 2009.
- GARCEA A., *Il legittimo risparmio di imposta. Profili teorici e casi materiali*, Padova, 2000
- E. GARCIA GONZALES, *La cosiddetta "evasione fiscale legittima"*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, 51 ss.
- A. GARGANI, *Verso una democrazia giudiziaria? I poteri normativi del giudice tra principio di legalità e diritto europeo*, in *Criminalia*, 2011, 103 ss.
- A. GAVA, *Giudicato nazionale e diritto comunitario: (quale) nuova chiave di lettura del rapporto tra gli ordinamenti?*, in *Eur. dir. priv.*, 2010, 293 ss.
- F. GENY, *Methodes d'interpretation et sources en droit prive positif*, Paris, 1919.
- J. GERNHUBER, *Formnichtigkeit und Treu und Glauben*, in *Festschrift für Schmidt-Rimpler*, Karlsruhe, 1957.
- T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 451 ss.
- T. GIACOMETTI, *La sentenza della Corte di Appello di Milano nel procedimento Dolce e Gabbana: confermate le condanne per omessa dichiarazione*, in *Dir. pen. cont.*, 21 luglio 2014.
- A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.
- M. S. GIANNINI, *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 125
- S. GIANNONCELLI, *Contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte sui redditi e divieto comunitario di abuso del diritto*, in *Giur. it.*, 2008, 1300 ss.
- P. GINSBORG, *La democrazia che non c'è*, Torino, 2006.

- V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963.
- A. GIORGIETTI, *L'evasione tributaria*, Torino, 1964
- A. GIOVANNINI – L. P. MURCIANO, *Il principio del "ne bis in idem" sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corr. trib.*, 2014, 1548 ss.
- A. GIOVANNINI, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, 982 ss.
- A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014.
- A. GIOVANNINI, *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema d'impresa*, Milano, 1992, 24 ss.
- A. GIOVANNINI, *Note controcorrente su nullità dell'avviso senza contraddittorio e non rilevabilità d'ufficio dell'abuso*, in *Corr. trib.*, 2015, 4506 ss.
- F. M. GIULIANI, *Su alcune categorie privatistiche evocate da tre pronunce del Supremo Collegio in tema di elusione-evasione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 711 ss.
- J. GORDLEY, *The abuse of Rights in the Civil Law Tradition*, in AA. VV., *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law?*, a cura di R. DE LA FERIA – S. VOGENAUER, Oxford and Portland, 2011.
- W. GOTHOT, *Conférence prononcé a l'Ecole Supérieure des Sciences Fiscales, le 3 mars 1962, in The business purpose test and abuse of rights*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, 1242 ss.
- M. GOZZI, *Il frazionamento del credito in plurime iniziative giudiziali*, in *Riv. dir. proc.*, 2008, 1437 ss.
- C. GRANDI, *Le qualità della norma penale correlate al procedimento formativo nazionale e a quello europeo*, in AA. VV., *L'evoluzione del diritto penale nei settori d'interesse europeo alla luce del Trattato di Lisbona*, a cura di C. GRASSO – L. PICOTTI – R. SICURELLA, Milano, 2011.
- C. GRANDI, *Riserva di legge e legalità penale europea*, Milano, 2010.
- G. GRASSO, *Il principio "nullum crimen sine lege" nella Costituzione italiana*, Milano, 1972.
- G. GRASSO, *Introduzione: Diritto penale e integrazione europea*, in AA. VV., *Lezioni di diritto penale europeo*, a cura di G. GRASSO – R. SICURELLA, Milano, 2007.
- G. GRASSO, *La protezione dei diritti fondamentali nella Costituzione per l'Europa e il diritto penale*, in AA. VV., *Lezioni di diritto penale europeo*, a cura di G. GRASSO – R. SICURELLA, Milano, 2007
- G. GRECO, *Capacità contributiva e progressività del sistema tributario con riferimento all'art. 53 della Costituzione della Repubblica*, in *Giur. it.*, 1955, 338 ss.

- B. GRIZIOTTI, *Applicazione analogica dei provvedimenti favorevoli in materia di tasse sui contratti per costruzione di scuole professionali dei Consigli provinciali delle Corporazioni*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, 185 ss.
- B. GRIZIOTTI, *Considerazioni metodologiche sul calcolo della pressione finanziaria*, in *Giorn. econ.*, 1952, 710 ss.
- B. GRIZIOTTI, *Il problema politico e giuridico dell'interpretazione nel diritto romano e nel diritto moderno con particolare riguardo al diritto finanziario – L'applicazione analogica nei casi delle norme d'eccezione e la interpretazione correttiva*, in *Per il XIV Centenario della Codificazione di Giustiniano*, Pavia, 1934.
- B. GRIZIOTTI, *Lezioni di scienza delle finanze e di diritto finanziario*, Pavia, 1925.
- B. GRIZIOTTI, *Politica diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929.
- B. GRIZIOTTI, *Pragmatismo e giurisprudenza fiscale*, in AA. VV., *Il pensiero americano contemporaneo*, a cura di F. ROSSI LANDI, Milano, 1958.
- B. GRIZIOTTI, voce *Diritto Finanziario*, in *Nuovo Dig. it.*, Torino, 1938.
- B. GRIZIOTTI, *Il teorema della prevalente natura economica degli atti oggetto di imposte di registro (a proposito degli artt. 8, 9 e 65 dell'imposta di registro)*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 27 ss.
- C. F. GROSSO, *Il fascino discreto della conservazione (considerazioni in margine all'asserita crisi del principio di riserva di legge in materia penale)*, in *Criminalia*, 2011, 134 ss.
- C. F. GROSSO, *L'evasione fiscale. Controllo e sanzioni*, Torino, 1980.
- C. F. GROSSO, *Verso un equivalente funzionale della riserva di legge?*, in *Criminalia*, 2011, 127 ss.
- A. GUARNERI, *Consenso preventivo del marito all'inseminazione artificiale eterologa della moglie e successivo esperimento di azione di disconoscimento di paternità: un'ipotesi di responsabilità civile?*, in *Resp. civ.*, 1988, 9 ss.
- R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, 1998.
- A. GUIDARA, *Sulla sanzionabilità delle condotte elusive nel quadro della nuova legge delega*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 415 ss.
- J. W. HEDEMANN, *Die Flucht in die Generalklauseln. Eine Gefahr für Recht und Staat*, Tübingen, 1933.
- J. W. HEDEMANN, *Reichsgericht und Wirtschaftsrecht, Ein Bild deutscher Praxis*, Jena, 1929.
- A. HENSEL, *Diritto tributario*, Milano, 1956.
- A. HENSEL, *Zur dogmatik des begriffes "steuerum- gebng"*, in *Bonner festgabe für zitelman*, Monaco-Lipsia, 1923

- C. HONORATI, *La comunitarizzazione della tutela penale e il principio di legalità nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. int. priv. proc.*, 2006, 94 ss.
- H. HUBNER, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches*, Berlin, 2013.
- D. HUME, *Opere filosofiche, vol. 1: Trattato sulla natura umana*, Bari, 2008.
- A. IACONA, *L'argomentazione*, Torino, 2005.
- M. P. IADICCO, *La riserva di legge nelle dinamiche di trasformazione dell'ordinamento interno e comunitario*, Torino, 2007.
- G. ICHINO, *L'affaire Scoppola c. Italia e l'obbligo dell'Italia di conformarsi alla decisione della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Cass. pen.*, 2010, 841 ss.
- G. INGRAO, *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 970 ss.
- G. INGRAO, *La rilevanza del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 1954 ss.
- G. INSOLERA, *Democrazia, ragione, prevaricazione*, Milano, 2003.
- G. IZZO, *Bivalenza della nozione di elementi passivi fittizi nei reati dichiarativi*, in *Il Fisco*, 2001, 7584 ss.
- G. IZZO, *La frode esterna quale reato di pericolo di evasione di imposta*, in *Il Fisco*, 1995, 3606 ss.
- P. G. JAEGER, *L'interesse sociale*, Milano, 1964.
- G. JAKOBS, *Diritto penale del nemico*, in AA. VV. *Diritto penale del nemico. Un dibattito internazionale*, a cura di M. DONINI - M. PAPA, Milano, 2007.
- D. JARACH, *Il fatto imponibile (teoria generale del diritto tributario sostanziale)*, Padova, 1987.
- D. JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1936.
- A. JONES, *I.B.A., Tax Avoidance, Tax Evasion*, Deventer, 1983.
- L. JOSSERAND, *De l'esprit des droits et de leur relativité: théorie dite de l'abus des droits*, Paris, 1939.
- L. JOSSERAND, *De l'abus des droits*, Paris, 1905.
- I. KANT, *Fondazione della metafisica dei costumi*, a cura di F. GONNELLI, Bari, 2007.
- T. KIPP, *Über dem Begriff der Rechtsverletzung*, in *Festgabe für Gierke*, Breslau, 1910.
- J. KOHLER, *Lehrbuch des bürgerlichen Rechts*, Berlin, 1900.

- H. W. KRUSE, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in AA. VV., *Trattato di Diritto Tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Padova, 1994.
- T. S. KUHN, *La struttura delle rivoluzioni scientifiche*, Torino, 1999.
- S. LA ROSA, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 799 ss.
- E. LAI, *Principi generali della responsabilità per delitti e quasi delitti. Appunti*, Cagliari, 1880.
- LANDI T., *La vexata quaestio della rilevanza penale della elusione*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 627 ss.
- A. LANZI – G. BERSANI, *I nuovi reati tributari. Con particolare riferimento alle tematiche del diritto penale d'impresa*, Torino, 1995.
- A. LANZI, *Art. 4 – Dichiarazione infedele*, in AA. VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di I. CARACCIOLI – A. GIARDA – A. LANZI, Padova, 2001.
- K. LARENZ, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Berlin-Göttingen-Heidelberg, 1960.
- F. LAURENT, *Principes de droit civil français*, Paris-Bruxelles, 1876.
- L. LENTI, *Sul significato di alcune formule per la misura della pressione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1957, 405 ss.
- M. LEO, *Abuso del diritto e interventi legislativi possibili*, in *Il Fisco*, 2009, 2840 ss.
- M. LEO, *Abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi*, in *Il Fisco*, 2015, 918 ss.
- R. LEONHART, *Der allgemein Teil des Bürgerlichen Gesetzbuch*, Berlin, 1900.
- G. LEVI, *L'abuso del diritto*, Milano, 1993.
- A. LEVI, *Sul concetto di buona fede. Appunti intorno ai limiti etici del diritto soggettivo*, Genova, 1912.
- D. LIBURDI – G. P. RANOCCHI, *Le sanzioni per infedele dichiarazione seguono il principio di proporzionalità*, in *Il Fisco*, 2015, 4029 ss.
- G. LICCI, *Ragionevolezza e significatività come parametri di determinatezza della legge penale*, Milano, 1989.
- V. LIPRINO, *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 113 ss.
- E. LO MONTE, *L'illecito penale tributario tra tecniche di tutela ed esigenze di riforma*, Padova, 1995.

O. LOMBARDI, *Certezza del diritto e primato del diritto comunitario in presenza di giudicato esterno in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 303 ss.

A. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 73 ss.

A. LOVISOLO, *Elusione ed evasione fiscale nei rapporti internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, 1198 ss.

A. LOVISOLO, *Il principio di matrice comunitaria dell'abuso del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 736 ss.

A. LOVISOLO, *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva e il ruolo delle valide ragioni economiche tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 229 ss.

A. LOVISOLO, *L'evasione e l'elusione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, 1290 ss.

A. LOVISOLO, *La specificità del comportamento del contribuente in buona fede salva dall'abuso del diritto*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 161 ss.

A. LOVISOLO, voce *Evasione ed elusione tributaria*, in *Enc. giur.*, Torino, 1988.

G. LUNGHINI – V. VALENTINI, *Irrelevanza penale dell'elusione ed inutilizzabilità delle presunzioni tributarie*, in *Corr. merito*, 2011, 967 ss.

G. LUNGHINI, *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?*, in *Riv. dir. trib.*, 667 ss.

R. LUPI – D. STEVANATO, *Lease back infragruppo e "paradosso di elusività senza vantaggio fiscale"*, in *Corr. trib.*, 2009, 1923 ss.

R. LUPI – D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in *Corr. trib.*, 2009, 403 ss.

R. LUPI, *Diritto tributario. Oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, Milano, 2009.

R. LUPI, *Elusione e sanzioni penali*, in AA. VV., *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, a cura di R. LUPI, Milano, 2000.

R. LUPI, *Elusione, valide ragioni economiche, aggiramenti e sanzioni*, in *Dial. dir. trib.*, 2007, 388 ss.

R. LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. trib.*, 1994, 227 ss.

R. LUPI, *Operazioni transnazionali ed elusione: la Corte censura il metodo e non il merito*, in *Rass. trib.*, 1997, 1265 ss.

R. LUPI, *Usufrutto di azioni: una norma antielusione non si può inventare*, in *Rass. trib.*, 1995, 1528 ss.

N. LUPO, *Emendamenti, maxi-emendamenti e questione di fiducia, nelle legislature del maggioritario*, in AA. VV., *Le regole del diritto parlamentare nella dialettica tra maggioranza e opposizione*, a cura di E. GIANFRANCESCO – N. LUPO, Roma, 2007.

C. LUZZATI, *La politica della legalità. Il ruolo del giurista nell'età contemporanea*, Bologna, 2005.

F. MACARIO, *Abuso del diritto di recedere ad nutum nei contratti tra imprese*, in AA. VV., *Abuso del diritto e buona fede nei contratti*, a cura di S. PAGLIANTINI, Torino, 2010.

N. MACCABIANI, *La legge delegata. Vincoli costituzionali e discrezionalità del Governo*, Milano, 2005.

MAGI L., *Attribuzione alla nuova Unione di poteri normativi in materia penale nonostante un persistente deficit democratico: possibile contrasto con il principio costituzionale della riserva di legge?*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2008, 1548 ss.

C. MAGNANI, *Sui limiti oggettivi del giudicato tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2006, 763 ss.

G. MAISTO, *La disciplina dei prezzi di trasferimento infragruppo*, in AA. VV., *Materiali di diritto tributario internazionale*, a cura di C. SACCHETTO – L. ALEMANNI, Milano, 2002.

A. MAMBRIANI, *La frode fiscale ex art. 4 lett. f) legge 516/82: esegesi della norma, ipotesi di concorso con i reati societari, rapporti col fenomeno dell'elusione fiscale*, in *Riv. pen.*, 1995, 1280 ss.

S. MANACORDA, *L'efficacia espansiva del diritto comunitario sul diritto penale*, in *Foro it.*, 1995, 55 ss.

V. MANES, *Attualità e prospettive del giudizio di ragionevolezza in materia penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 739 ss.

V. MANES, *L'eterointegrazione della fattispecie penale mediante fonti subordinate. Tra riserva politica e specificazione tecnica*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2010, 87 ss.

A. MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA. VV., *Diritto penale tributario*, a cura di E. MUSCO, Milano, 2002, 13 ss.

A. MANNA, *Disequilibri fra poteri dello stesso e riflessi sulla legislazione penale*, in *Cass. pen.*, 2011, 1244 ss.

F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Padova, 2007.

F. MANTOVANI, *Stato costituzionale e diritto penale costituzionalizzato*, in *Giust. pen.*, 2011, 235 ss.

A. MANZELLA, *Il Parlamento d'emergenza*, in AA. VV., *La prassi degli organi costituzionali*, a cura di A. BARBERA – T. GIUPPONI, Bologna, 2008.

A. MANZELLA, *Il Parlamento*, Bologna, 2003.

- V. MANZINI, *Trattato di diritto penale italiano*, Torino, 1981.
- A. MANZONI, *Storia della colonna infame*, Milano, 1840.
- I. MANZONI, *Le fattispecie criminose*, in *Evasione fiscale e repressione penale – Atti del convegno di Torino, 7-8 marzo 1981*, Padova, 1982.
- M. MARAZZA, *Condotta antisindacale, intenzionalità e abuso di diritto*, in *Dir. lav.*, 1997, 288 ss.
- A. MARCHESELLI, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*, in *Corr. trib.*, 2009, 1988 ss.
- A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rass. trib.*, 2009, 401 ss.
- A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 203 ss.
- A. MARCHESELLI, *La Cassazione limita la nozione di elusione all'aggiramento dello scopo della legge*, in *Corr. trib.*, 2010, 3376 ss.
- A. MARCHESELLI, *Numerosi e concreti ostacoli si contrappongono alla punibilità di elusione fiscale e abuso del diritto*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 852 ss.
- A. MARCHESELLI, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*, in *Corr. trib.* 2009, 1988 ss.
- P. G. MARCHETTI, *Boicottaggio e rifiuto di contrattare*, Padova, 1969.
- E. MARELLO, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili processuali e procedimentali*, in *Giur. it.*, 2010, 1731 ss.
- E. MARELLO, *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 269 ss.
- R. MARENGO, *Parcellizzazione della domanda e nullità dell'atto*, in *Giust. civ.*, 2000, 2265 ss.
- G. MARINO, *Il principio del contraddittorio tributario tra abuso di diritto, abuso di potere e diritto dell'Unione Europea*, in *Giur. comm.*, 2014, 570 ss.
- G. MARINUCCI - E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, Milano, 2012.
- G. MARINUCCI - E. DOLCINI, *Corso di diritto penale*, Milano, 2001.
- G. MARINUCCI, *Beccaria penalista, nostro contemporaneo*, in AA. VV., *Diritti dell'uomo e sistema penale*, a cura di S. MOCCIA, Napoli, 2002.
- A. MARIOTTI – P. VENTURATI, *La nuova frode nella dichiarazione dei redditi*, Padova, 1993.

- F. MAROI, *La funzione della giurisprudenza nella vita giuridica francese*, in *Riv. intern. fil. dir.*, 1923, 4 ss.
- G. MARONGIU - A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013
- G. MARONGIU, *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, in *Corr. trib.*, 2009, 3631 ss.
- G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991.
- M. P. MARTINES, *Teorie e prassi sull'abuso del diritto*, Padova 2006.
- A. MARTINO, *Noi e il Fisco, la crescita della fiscalità arbitraria: cause, conseguenze e rimedi*, Pordenone, 1987.
- G. MARZIALE, *Proprio inammissibili le sentenze additive in materia penale?*, in *Cass. pen. mass. ann.*, 1979, 48 ss.
- K. MATTIASS, *Lehrbuch des bürgerlichen Rechts*, Berlin, 1900.
- A. M. MAUGERI, *I principi fondamentali del sistema punitivo comunitario: la giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in AA. VV., *Per un rilancio del progetto europeo*, a cura di G. GRASSO – R. SICURELLA, Milano, 2008.
- C. M. MAZZONI, *Atti emulativi, utilità sociale e abuso del diritto*, in *Dir. civ.*, 1969, 601 ss.
- C. MELILLO, *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 419 ss.
- G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.
- A. MELONCELLI, voce *Pubblicità (dir. pubbl.)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1988
- N. MENARDO, *Sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Giur. it.*, 2013, 657 ss.
- A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso "Dolce & Gabbana"*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 1001 ss.
- F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico*, Milano, 2001.
- G. MERUZZI, *L'exceptio doli dal diritto civile al commerciale*, Padova, 2005.
- M. MESSINA, *L'abuso del diritto*, Napoli, 2003.
- F. MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale. Vol. 1: Introduzione. Dottrine generali*, Milano, 1957.

- R. MICELI, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza "Olimpiclub"*, in *Rass. trib.*, 1846 ss.
- S. MOCCIA, *Il diritto penale tra essere e valore. Funzione della pena sistematica e teleologica*, Napoli, 1992.
- S. MOCCIA, *La perenne emergenza, tendenze autoritarie nel sistema penale*, Napoli, 1997.
- S. MOCCIA, *La promessa non mantenuta. Ruolo e prospettive del principio di determinatezza/tassatività nel sistema penale italiano*, Napoli, 2001.
- S. MOCCIA, *Politica criminale e riforma del sistema penale*, Napoli, 1984.
- P. MOLINO – P. SILVESTRI, *Relazione n. III/05/2015*, in *www.cortedicassazione.it*, 28 ottobre 2015.
- A. MOLITERNI – A. PALMIERI, *Dormientibus iura succurrunt: eutanasia dell'art. 833 cod. civ.*, in *Foro it.*, 1998, 69 ss.
- P. G. MONATERI, *Abuso del diritto e simmetria della proprietà (un saggio di Comparative Law and Economics)*, in *Dir. Priv.*, 1997, 89 ss.
- M. MONTANARI, *Elusione fiscale senza tassazione?*, in *Giur. it.*, 2002, 2437 ss.
- U. MORELLO, *Frode alla legge*, Milano, 1969.
- U. MORELLO, *Il problema della frode alla legge nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, 8 ss.
- G. MORIN, *L'abus du droit et les relations du réel et des concepts dans le domaine juridique*, in *Revue de métaphysique et de morale*, 1929, 276 ss.
- G. MORIN, *La révolte du droit contre le code. Le révision nécessaire des concepts juridiques – contrat, responsabilité, propriété*, Paris, 1945.
- G. MORIN, *Quelques observations critiques sur le concept d'abus du droit*, in *Introduction à l'étude du droit comparé. Recueil en l'honneur d'E.Lambert*, Paris, 1938.
- S. L. MOROSIANI, *Il ruolo dei Presidenti delle Camere*, in AA. VV., *La prassi degli organi costituzionali*, a cura di A. BARBERA – T. GIUPPONI, Bologna, 2008.
- P. MOROZZO DELLA ROCCA, *L'abuso del diritto, Il diritto privato nella giurisprudenza*, in AA. VV., *I contratti in generale*, a cura di P. CENDON, Torino, 2000.
- F. MOSCHETTI, *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di utilizzo abusivo di norme fiscali di favore*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 197 ss.
- F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993.
- F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, Torino, 1988.

- F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, in *Dir. pen. cont.*, 9 ottobre 2015.
- F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in AA. VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, a cura di G. MAISTO, Milano, 2009.
- S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei diritti dell'Uomo nel caso "Ravon e altri c. Francia" e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 181 ss.
- R. MULLER ERZBACH, *Das private Recht der Mitgliedschaft als Prüfstein eines kausalen Rechtdenkendes*, Weimar, 1948.
- R. MULLER ERZBACH, *L'abuso del diritto secondo la dottrina giuridica teleologica*, in *Riv. dir. comm.*, 1950, 89 ss.
- E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010.
- E. MUSCO, *Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 1179 ss.
- E. MUSCO, *L'illusione penalistica*, Milano, 2004.
- B. NAPIER, *Abuse of Rights in British Law*, in AA. VV., *Inchieste di diritto comparato*, a cura di M. ROTONDI, Padova, 1979.
- V. NAPOLEONI, *I fondamentali del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000.
- U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, 18 ss.
- U. NICOLINI, *La proprietà, il principe e l'espropriazione per pubblica utilità. Studi sulla dottrina giuridica intermedia*, Milano, 1952.
- E. NICOSIA, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e diritto penale*, Torino, 2006.
- C. A. NIGRO, *Brevi note in tema di abuso del diritto (anche per un tentativo di emancipazione dalla nozione di buona fede)*, in *Giust. civ.*, 2010, 2547 ss.
- H. C. NIPPERDEY, *Kontrahierungszwang und diktiertter Vertrag*, Jena, 1920.
- M. NOBILI, *La frode fiscale*, in AA. VV., *Responsabilità e processo penale per i reati tributari*, Milano, 1992.
- D. NOTARO, *Autorità indipendenti e norma penale. La crisi del principio di legalità nello stato policentrico*, Torino, 2010.
- G. NOTO SARDEGNA, *L'abuso del diritto*, Palermo, 1907.

- M. NUSSI, *Abuso del diritto: profili sostanziali, procedimentali, processuali e sanzionatori*, in *Giust. trib.*, 2009, 302 ss.
- M. NUSSI, *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi e vecchi problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 517 ss.
- A. NUZZO, *L'abuso della minoranza. Potere, responsabilità e danno nell'esercizio del voto*, Torino, 2003.
- E. NUZZO, *Il dividend washing tra la cessione temporanea di titoli azionario e l'usufrutto di azioni*, in *Rass. trib.*, 2000, 917 ss.
- E. NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Milano, 1987.
- P. OERTMANN, *Zur Struktur der subjektiven Privatenrechte*, in *Archiv für die civilistische Praxis*, 1923.
- M. OLIVETTI, *La questione di fiducia nel sistema parlamentare italiano*, Milano, 1996.
- M. ORLANDI, *Contro l'abuso del diritto (in margine a Cass., 18.9.2009, n. 20106)*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2010, 129 ss.
- S. ORSINI, *L'abuso del diritto rende l'atto inefficace: sul contribuente l'onere della prova contraria*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 695 ss.
- P. PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, 728 ss.
- H. L. PACKER, *I limiti della sanzione penale*, Milano, 1978.
- T. PADOVANI, *Commento alla modifica dell'art. 323 c.p.*, in *Leg. pen.*, 1997, 741 ss.
- A. PAGLIARO, *Diritto penale del nemico: una costruzione illogica e pericolosa*, in *Studi in onore di Mario Romano*, Napoli, 2011.
- A. PAGLIARO, *Principi penalistici e dogmatica del reato*, in *Studi in onore di G. Marinucci*, Milano, 2006.
- A. PAGLIARO, voce *Legge penale: principi generali*, in *Enc. dir.*, Milano, 1973.
- S. PAJNO, *Considerazioni sul principio democratico e sul principio di legalità*, in *Dir. pubbl.*, 2005, 467 ss.
- F. PALAZZO, *Contrasto al terrorismo, diritto penale del nemico e principi fondamentali*, in *Quest. giust.*, 2006, 666 ss.
- F. PALAZZO, *Il principio di determinatezza nel diritto penale*, Padova, 1979.
- F. PALAZZO, *Introduzione ai principi di diritto penale*, Torino, 1999.

F. PALAZZO, *Legalità e determinatezza delle legge penale: significato linguistico, interpretazione e conoscibilità della regola iuris*, in AA. VV., *Diritto penale e giurisprudenza costituzionale*, a cura di G. VASSALLI, Napoli, 2006.

F. PALAZZO, *Legalità penale. Considerazioni su trasformazione e complessità di un principio fondamnetale*, in *Quad. Fior.*, 2007, 1307 ss.

F. PALAZZO, *Orientamenti dottrinali ed effettività giurisprudenziale del principio di determinatezza-tassatività in materia penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1991, 342 ss.

F. PALAZZO, *Riserva di legge e diritto penale moderno*, in *Studium iuris*, 1996, 277 ss.

F. PALAZZO, *Sistema delle fonti e legalità penale*, in *Cass. pen.*, 2005, 278 ss.

F. PALAZZO, voce *Legge penale*, in *Dig. Disc. Pen.*, Torino, 1993.

C. E. PALIERO, *Il "Diritto penale amministrativo": Profili comparatistici*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 1980, 1254 ss.

C. E. PALIERO, *Il diritto liquido. Pensieri post-delmasiani sulla dialettica delle fonti penali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 1089 ss.

C. E. PALIERO, *Minima non curat Praetor. Ipertrofia del diritto penale e decriminalizzazione dei reati bagatellari*, Padova, 1985.

A. PALMIERI – R. PARDOLESI, *Frazionamento del credito e buona fede inflessibile*, in *Foro it.*, 2008, 1514 ss.

A. PALMIERI – R. PARDOLESI, *Della serie «a volte ritornano»: l'abuso del diritto alla riscossa*, in *Contratti*, 2010, 5 ss.

G. PANDOLFELLI - G. SCARPELLO - M. STELLA RICHTER - G. DALLARI, *Codice civile, libro delle obbligazioni, illustrato con i lavori preparatori e disposizioni di attuazione e transitorie*, Milano, 1942.

A. PANEBIANCO, *Il potere, lo stato, la libertà*, Bologna, 2004.

C. PAONESSA, *Gli obblighi di tutela penale. La discrezionalità legislativa nella cornice dei vincoli costituzionali e comunitari*, Pisa, 2009.

C. PAONESSA, *La discrezionalità del legislatore nazionale nella cornice dei vincoli comunitari di tutela*, in *Criminalia*, 2007, 409 ss.

M. PAPALEONI, *Nozione di antisindacalità e abuso del diritto*, in *Mass. giur. lav.*, 1996, 14 ss.

F. PAPARELLA, *Primi punti fermi della Cassazione sull'art. 37, comma 3, del D.P.R. 600 del 1973*, in *Rass. trib.*, 1273 ss.

B. PATRONO, *Elusione, evasione, illecito penale*, in *Il Fisco*, 1986, 3145 ss.

- S. PATTI, *Abuso del diritto*, in *Dig. civ.*, Torino, 1987.
- S. PATTI, *Verwirkung*, in *Dig. Disc. Priv. sez. civ.*, Torino, 1999.
- M. PAURO – D. STEVANATO – R. LUPI – G. GARGIULO, *Evasione interpretativa, Cassazione penale e motivazione della mancanza di dolo*, in *Dial. dir. trib.*, 2012, 211 ss.
- C. PEDRAZZI, *Inefficaci le sentenze manipolative in materia penale?*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1974, 446 ss.
- C. PEDRAZZI, *Qualche riflessione sulla "frode fiscale"*, in *Riv. dir. prat. trib.*, 1988, 260 ss.
- F. PEDROTTI, *Il principio giurisprudenziale comunitario di abuso del diritto come strumento di contrasto alle operazioni elusive domestiche: il caso del c.d. dividend stripping (o usufrutto azionario)*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 701 ss.
- A. C. PELOSI, *Riflessioni su recenti orientamenti giurisprudenziali in tema di causa del contratto e di abuso del diritto*, in AA. VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, in *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, 4, 2009, a cura di G. MAISTO, Milano, 2009.
- C. PEPE, *Illecito e sanzione amministrativa (tra valori costituzionali e discrezionalità legislativa)*, Padova, 1990.
- F. PEPE, *Fiscalità cooperativa e aiuti di stato: questioni metodologiche e problemi reali*, in *Rass. Trib.*, 2008, 1704 ss.
- L. PEPINO, *La giustizia, I giudici e il paradigma del nemico*, in *Quest. Giust.*, 2006, 844 ss.
- A. PERINI, *Fusione di società tra elusione, frode fiscale e nuovo diritto penale tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 66 ss.
- A. PERINI, *Il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, 1261 ss.
- A. PERINI, *La "società non necessaria" come nuova frontiera dell'elusione penalmente rilevante*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 68 ss.
- A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto" e norme penali*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012, 731 ss.
- A. PERINI, *La tutela penale della dichiarazione fiscale*, in AA. VV., *La disciplina penale dell'economia*, a cura di C. SANTORIELLO, Torino, 2008.
- A. PERINI, *Verso la riforma del diritto penale tributario: osservazioni sulla legge di delegazione*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1999, 680 ss.

- A. PERRONE, *Il procedimento formativo dei decreti legislativi nell'analisi delle leggi delega e della prassi parlamentare*, in *Giur. cost.*, 2005, 2309 ss.
- A. PERTILE, *Storia del diritto italiano*, Torino 1893.
- G. PEZZUTO, *L'esclusione della punibilità in caso di adeguamento al parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*, in *Rass. trib.*, 2001, 1562 ss.
- P. PIANTAVIGNA, *Effettività del diritto comunitario in un caso paradigmatico di VAT planning*, in *Riv. dir. fin.*, 2009, 69 ss.
- S. PICCIOLI – G. SERAO, *La disciplina della nuova frode fiscale*, Padova, 1993.
- S. PICCIOLI, *Conferimento di servizi professionali in s.r.l. per lo sfruttamento dell'immagine: profili penal-tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 19 ss.
- C. PICCOLO, *Abuso del diritto ed IVA: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1040 ss.
- P. PICCONE FERRAROTTI, *Riflessioni sulla norma antielusiva introdotta dall'art. 7 del d.lgs. n. 358/1997 (art. 37 del D.P.R. n. 600/1973)*, in *Rass. trib.*, 1997, 1172 ss.
- L. PICOTTI, *Il Corpus Juris 2000. Profili di diritto penale sostanziale e prospettive d'attuazione alla luce del progetto di costituzione per l'Europa*, in AA. 'V., *Il Corpus Juris 2000. Nuova formulazione e prospettive di attuazione*, a cura di L. PICOTTI, Padova, 2004.
- M. C. PIERRO, *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2013, 115 ss.
- G. PINO, *Il diritto e il suo rovescio. Appunti sulla dottrina dell'abuso del diritto*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 2004, 25 ss.
- PIO XI, *Non abbiamo bisogno. Lettera enciclica Del Sommo Pontefice sull'azione cattolica italiana*, 1931, Roma.
- R. PISANO, *Cenni sui fondamenti costituzionali della disciplina penale tributaria e sulla rilevanza penalistica dell'elusione fiscale*, in *Riv. dir. imp.*, 2002, 615 ss.
- P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995.
- 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*, 4, 2009, a cura di G. MAISTO, Milano, 2009.
- P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in materia di IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 17 ss.

- G. PITRUZZELLA, *Corte costituzionale e governo*, in *Foro it.*, 2000, 28 ss.
- P. PITTARO, *Principio di tassatività ed elementi normativi extra-giuridici della fattispecie penale*, in *Giur. cost.*, 1988, 2154 ss.
- A. PIZZORUSSO, *Sui limiti della potestà normativa Della Corte Costituzionale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1982, 305 ss.
- D. PLACIDO, *Contrordine: illecito il dividend washing. Se gli ermellini anticipano la finanziaria*, in *Dir. & Giust.*, 2005, 18 ss.
- G. PLANCK, *Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch*, Berlin, 1913.
- M. PLANIOL, *Traité élémentaire de droit civil*, Paris, 1900.
- A. POGGIO, *Dopo Lucchini, il caso Fallimento Olimpiclub: il ridimensionamento dell'efficacia del giudicato esterno "anticomunitario"*, in *Giur. it.*, 2010, 369 ss.
- M. POGGIOLI, *Il 'principio anti-abuso' nel prisma della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale. Spunti di riflessione circa la poliedricità di tale figura ed il suo coordinamento con l'esigenza di stabilità e certezza del diritto*, in *Boll. trib.*, 2009, 142' ss.
- M. POGGIOLI, *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 252 ss.
- M. POGGIOLI, *La Corte di giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania d'una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 122 ss.
- N. POLLARI – G. GRAZIANO, *I reati tributari in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, Milano, 1996.
- N. POLLARI, *Spunti in tema di elusione fiscale*, in *Riv. guardia fin.*, 1991, 78 ss.
- G. PORCARO, *"Dividend washing" con fondi comuni di investimento ed interposizione fittizia*, in *Corr. trib.*, 1998, 1739 ss.
- R. J. POTHIER, *Traité du contrat de société*, Paris, 1809.
- D. PREITE, *L'abuso della regola di maggioranza nelle deliberazioni assembleari delle società per azioni*, Milano, 1992.
- M. PROCOPIO, *Elusione (od abuso del diritto): la Corte di Cassazione si allinea all'orientamento comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 929 ss.

- M. PROCOPIO, *L'irrisolto problema dell'elusione fiscale e la necessità di un'intervento del legislatore*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 357 ss.
- D. PULITANÒ, *Crisi della legalità e confronto con la giurisprudenza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 53 ss.
- D. PULITANÒ, *Lo sfaldamento del sistema penale e l'ottica amico-nemico*, in *Quest. giust.*, 2006, 740 ss.
- D. PULITANÒ, *Paradossi della legalità. Fra Strasburgo, Ermeneutica e riserva di legge*, in *Dir. pen. cont.*, 13 luglio 2015.
- D. PULITANÒ, *Ragionevolezza e diritto penale*, Napoli, 2012.
- G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 580 ss.
- G. RAGUCCI, *La rilevabilità d'ufficio dell'eccezione di abuso del diritto e difesa del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2009, 150 ss.
- F. RAMACCI, *I modelli della giustizia penale, tra mito e storia. Una crisi di trasformazione?*, in AA. VV., *Diritto e libertà, Studi in memoria di M. Dall'Olio*, Torino, 2008.
- O. RANELLETTI, *Natura giuridica dell'imposta*, in *Il Municipio ital.*, 1898, 256 ss.
- F. RANIERI, *Dolo petit qui contra pactum petat. Bona fides und stillschweigende Willenserklärung in der Judikatur des 19. Jahrhunderts*, in *Ius Commune*, 1972, 35 ss.
- F. RANIERI, *Norma scritta e prassi giurisprudenziale nell'evoluzione della dottrina tedesca del Rechtsmissbrauch*, in *Riv. trim. dir. proc.*, 1972, 1216 ss.
- F. RANIERI, *Rinuncia tacita e Verwirkung. Tutela dell'affidamento e decadenza da un diritto*, Padova, 1971.
- A. RAU, *Problemi fiscali di evasione di sanzioni e di garanzie*, Milano, 1984.
- F. REGELSBERGER, *Pandekten*, Lipsia, 1893.
- D. REINICKE, *Rechtsfolgen formwidrig abgeschlossener Verträge*, Berlin, 1969.
- A. RENDA, *Elusione e abuso del diritto, «l'incidente» della Cassazione sul diritto al contraddittorio preventivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 95 ss.
- A. RENDA, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione (2005-'011)*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 1286 ss.
- P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, 205 ss.

- P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto (una significativa rimeditazione delle Sezioni Unite)*, in *Corr. giur.*, 2008, 745 ss.
- F. RESTA, *Lessico e codici del «diritto penale del nemico»*, in *Giust. merito*, 2006, 3432 ss.
- C. RESTIVO, *Abuso del diritto e autonomia privata. Considerazioni critiche su una sentenza eterodossa*, in AA. VV., *Abuso del diritto e buona fede nei contratti*, a cura di S. PAGLIANTINI, Torino, 2010.
- C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, Milano, 2007.
- G. RIPERT, *La règle morale dans les obligations civiles*, Paris, 1949.
- G. RIPERT, *Abus ou relativité des droit. A propos de l'ouvrage de M. Josserand « De l'abus ou de leur relativité »*, in *Revue critique de législation et de jurisprudence*, 1929, 1 ss.
- G. RIPERT, *L'exercice des droits et la responsabilité civile*, in *Revue critique de législation et de jurisprudence*, 1906, 1 ss.
- G. RIPERT, *L'ordre économique et la liberté contractuelle*, in *Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de François Gény – Les sources générales des systèmes juridiques actuels*, Paris, 1934.
- G. RIPERT, *Le déclin du droit. Etudes sur la législation contemporaine*, Paris, 1949.
- C. RIZZA, *La sanzione delle violazioni da parte dei singoli delle norme comunitarie dirette alla protezione degli interessi finanziari della Comunità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in AA. VV., *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione*, Milano, 2000.
- R. RIZZARDI, *L'elusione e l'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia europea*, in *Corr. trib.*, 2012, 2310 ss.
- S. RODOTÁ, *Il terribile diritto*, Bologna, 2013.
- M. ROMANO, *Commentario sistematico del codice penale*, Milano, 1995.
- M. ROMANO, *Complessità delle fonti e sistema penale. Leggi regionali, ordinamento comunitario, Corte costituzionale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 539 ss.
- M. ROMANO, *Corte Costituzionale e riserva di legge*, in AA. VV., *Diritto penale e giurisprudenza costituzionale*, a cura di G. VASSALLI, Napoli, 2008.
- M. ROMANO, *La repressione della condotta antisindacale*, Milano, 1974.
- S. ROMANO, *La pretesa nullità di negozi elusivi di norme fiscali*, in *I contratti*, 2008, 1171 ss.
- S. ROMANO, voce "Abuso del diritto", *Diritto attuale*, in *Enc. dir.*, Milano, 1958.
- F. ROMOLI, *Il nuovo volto dell'Europa dopo il Trattato di Lisbona. Un'analisi penalistica "multilivello"*, in *Arch. pen.*, 2011, 155 ss.

- M. RONCO, *Il principio di legalità*, in AA. VV., *La legge penale. Fonti, tempo, spazio, persone*, a cura di M. RONCO, Bologna, 2010.
- M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, in AA. VV., *Inchieste di diritto comparato*, a cura di M. ROTONDI, Padova, 1979
- M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1923, 104 ss.
- M. ROTONDI, *L'abuso di diritto. «Aemulatio»*, Padova, 1979.
- D. RUBINO, *Il negozio giuridico indiretto*, Milano, 1937.
- E. RUSSO, *Evasione-elusione e neutralità fiscale*, in *Società*, 1990, 388 ss.
- P. RUSSO, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1999, 68 ss.
- P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 95ss.
- R. RUSSO, *La delega in bianco nella giurisprudenza costituzionale*, in *Aic – osservatorio costituzionale*, Gennaio 2015.
- G. RUTA, *Truffa ai danni dello Stato e frode fiscale: limiti del principio di specialità*, in *Cass. pen.*, 2012, 2501 ss.
- P. M. SABELLA, *Rilevanza penale dell'elusione fiscale ed abuso del diritto: un auspicato ritorno alla legalità in attesa dell'attuazione della delega fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 730 ss.
- C. SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in AA. VV., *Dalle Costituzioni nazionali alla Costituzione europea*, a cura di B. PEZZINI – C. SACCHETTO, Milano, 2001.
- R. SACCO, *Introduzione al diritto comparato*, Torino, 1992
- R. SACCO, *L'esercizio e l'abuso del diritto*, in AA. VV., *Il diritto soggettivo*, a cura di R. SACCO, Torino, 2001.
- R. SACCO, *Sources secondaires et méthodes d'interprétation dans les droits privés des pays romanistes*, *Course de la Faculté interne de droit comparé de Strasbourg*, 1963, 475 ss.
- L. SALAZAR, *Diritto penale e diritto comunitario: la strana coppia*, in *Cass.pen.*, 1992, 1658 ss.
- R. SALEILLES, *De l'abus de droit, rapport présenté à la première sous-commission de la Commission de révision du Code Civil*, in *Bulletin de la Société d'études législatives*, 1905, 10 ss.
- R. SALEILLES, *Introduction à l'étude du droit civil Aléman*, Paris, 1904.
- C. SALVI, *Abuso del diritto*, in *Enc. Giur.*, Torino, 1988.
- L. SALVINI, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2006, 3097 ss.

- B. SANTAMARIA, *Elusione, evasione e reddito: in margine al convegno dell'Università di Cassino*, in *Il Fisco*, 1989, 1225 ss.
- B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Milano, 1987.
- C. SANTORIELLO, *Irrelevanza penale dell'abuso del diritto – commento*, in *Il Fisco*, 2015, 4066 ss.
- C. SANTORO, *La crisi della legalità. Il sistema vivente delle fonti penali. Convegno annuale dell'associazione italiana dei professori di diritto penale. 7-8 novembre 2014, Napoli*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 2212 ss.
- F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1954.
- R. SAVATIER, *Traité de la responsabilité civile en droit français*, Paris, 1951.
- C. SCALINCI, *Se esiste una non scritta clausola generale antielusiva, l'abuso del diritto non può che essere sanzionato, sempre che non sia proprio la norma fiscale ad incentivare l'operazione con il risparmio d'imposta*, in *Giur. merito*, 2009, 2024 ss.
- ?. SCHNEIDER, *Das Schikaneverb't des § 226*, in *Das Recht Rundschau für den deutschen Juristenstand*, München, 1906.
- B. SCHÜNEMANN, *Un progetto alternativo per l'uropeizzazione del diritto penale*, in AA. VV., *Un progetto alternativo di giustizia penale europea*, a cura di B. SCHÜNEMANN, Milano, 2007.
- A. SCIALOJA, *Il non uso è abuso del diritto soggettivo?*, in *Foro it.*, 1961, 256 ss.
- V. SCIALOJA, *Aemulatio*, in *Enc. Giur. It.*, 1892, ristampato in V. SCIALOJA, *Studi giuridici*, Roma, 1932.
- V. SCIALOJA, *Degli atti di emulazione nell'esercizio dei diritti*, in *Foro it.*, 1878, 1 ss.
- C. SCOGNAMIGLIO, *Abuso del diritto, buona fede, ragionevolezza (verso una riscoperta della pretesa funzione correttiva dell'interpretazione del contratto?)*, in AA. VV., *Abuso del diritto e buona fede nei contratti*, a cura di S. PAGLIANTINI, Torino, 2010.
- S. SCREPANTI, *Elusione fiscale, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative e penale*, in *Rass. trib.*, 2011, 417 ss.
- P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, 321 ss.
- S. SEMINARA, *Il nuovo delitto d'abuso d'ufficio*, in *Studium juris*, 1997, 1251 ss.
- W. SHAKESPEARE, *Il mercante di Venezia*, a cura di A. LOMBARDO, Milano, 2008.
- R. SICURELLA, *Diritto penale e competenze dell'Unione Europea*, Milano, 2005.

- W. SIEBERT, *Verwirkung und Unzulässigkeit der Rechtsausübung*, Marburg, 1934.
- M. SINISCALCO, *I principi del sistema penale e la Costituzione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1976, 1121 ss.
- L. SIRACUSA, *Verso la comunitarizzazione della potestà normativa penale: un nuovo "tassello" della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 241 ss.
- A. SMITH, *Ricerche sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, a cura di A. CAMPOLONGO, Torino, 1965.
- SOFOCLE, *Antigone*, a cura di M. CACCIARI, Torino, 2007.
- G. SOLARI, *Individualismo e diritto privato*, Torino, 1958.
- C. SOTIS, *Il diritto senza codice*, Milano, 2007.
- C. SOTIS, *Il Trattato di Lisbona e le competenze penali dell'Unione europea*, in *Cass. pen.*, 2010, 33 ss.
- C. SOTIS, *Le novità in tema di diritto penale europeo*, in AA. VV., *La nuova Europa dopo il Trattato di Lisbona*, a cura di M. D'AMICO - P. BILANCIA, Milano, 2009.
- J. B. SOURDAT, *Traité général de la responsabilité ou de l'action en dommages-intérêts en de hors de contrats*, Paris, 1852.
- A. SPOTO, *Revisione della clausola antielusione (art. 10, legge 408/1990) si devono applicare le sanzioni sull'elusione*, in *Il Fisco*, 1997, 6452 ss.
- E. STAMPACCHIA, *Bada di non perdere la sostanza quando cerchi di afferrare l'ombra*, in *Cass. pen.*, 2015, 1431 ss.
- S. STANCATI, *Il dogma comunitario dell'abuso della norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2008, 776 ss.
- D. STEVANATO - L. PARA - R. LUPI, *Ancora sul concetto di elusione tributaria e sulla sua non punibilità*, in *Dial. dir. trib.*, 2007, 373 ss.
- D. STEVANATO, *Abuso del diritto ed elusione tributaria: anno zero*, in *Dial. dir. trib.*, 2009, 255 ss.
- D. STEVANATO, *Ancora un'accusa di elusione senza aggiramento dello spirito della legge*, in *Corr. trib.*, 2011, 673 ss.
- D. STEVANATO, *Dividend washing e usufrutto su azioni: riflessioni a "caldo" su sostituzione di redditi, simulazione ed elusione tributaria*, in *Rass. trib.*, 1999, 1492 ss.
- D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 10695 ss.
- D. STEVANATO, *Il dividend washing e l'applicabilità dello schema della 'sostituzione dei redditi' al percettore dei dividendi: notazioni critiche*, in *Rass. trib.*, 1998, 572 ss.

- D. STEVANATO, *Le ragioni economiche del dividend washing e l'indagine sulla "causa concreta" del negozio: spunti per un approfondimento*, in *Rass. trib.*, 2006, 295 ss.
- D. STEVANATO, *Rilevanza penale dell'elusione, un obiter dictum in una vicenda di esteroinvestizione societaria*, in *Dial trib.*, 2012, 216 s.
- R. O. SULLIVAN, *Abuse of rights*, in *Current legal problems*, 1955, 8 ss
- C. SUNSTEIN, *Republic.com. Cittadini informati o consumatori di informazioni?*, Bologna, 2003.
- P. M. TABELLINI, *Fusioni di società ed elusione fiscale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1161 ss.
- P. M. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007.
- P. M. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988.
- G. TABET, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Boll. trib.*, 2009, 86 ss.
- A. TAGLIACCOZZO, *Per una sociologia dell'evasione fiscale*, Roma, 1984.
- M. TARUFFO, *Elementi per una definizione di abuso del processo*, in *Dir. priv.*, 1997.
- M. TEDESCHI, *L'abuso del diritto. Studio*, Torino, 1908.
- D. TERRACINA, *Fatto, diritto e sanzioni penali nella sentenza "Dolce e Gabbana"*, in *Dial. dir. trib.*, 2012, 295 ss.
- D. TERRACINA, *Riflessi penali dell'evasione fiscale*, Roma, 2013.
- F. TESAURO, *Abuso del diritto e vincolo del giudicato*, in *Giur. it.*, 2008, 1029 ss.
- F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 683 ss.
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2006.
- F. TESAURO, *Profili del giudicato tributario*, in *Boll. trib.*, 2008, 869 ss.
- A. TOPPAN, *Elusione fiscale e sanzioni penali. Sintesi dell'intervento del 16 ottobre 1993 alla prima giornata di studio del seminario sull'elusione promosso dall'Associazione dei Dottori Commercialisti delle Tre Venezie*, in *Rass. Trib.*, 1994, 205 ss.
- A. TOPPAN, *Verso la soluzione il dibattito sugli aspetti penali dell'elusione fraudolenta?*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 909 ss.
- A. TORRENTE, *Emulazione (Diritto Civile)*, in *Noviss. Dig. It.*, Torino, 1975.
- M. TRAPANI, voce *Legge penale. Limiti spaziali*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1990.

G. TREMONTI – G. VITALETTI, *La fiera delle tasse. Stati nazionali e mercato globale nell'età del consumismo*, Bologna, 1991.

G. TREMONTI, *La fiscalità industriale. Strategie fiscali e gruppi di società in Italia*, Bologna, 1988.

G. TREMONTI – G. VITALETTI, *Le cento tasse degli italiani*, Bologna, 1986.

G. TREMONTI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, 372 ss.

M. TRINCO, *Analisi storico critica dei progetti di norma generale antielusione*, in *Il Fisco*, 1991, 3691 ss.

A. F. TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*, in *Dir. pen. cont.*, 9 marzo 2014.

L. TROYER – A. INGRASSIA, *Esclusa nuovamente la tipicità penale dell'elusione. A margine di un noto caso di presunta esterovestizione tra divieto di presunzioni legali nel processo e libertà di stabilimento*, in *Riv. dott. comm.*, 2011, 451 ss.

L. TROYER – A. INGRASSIA, *Il fatto, in quanto integrante fattispecie di natura elusiva, non è previsto dalla legge come reato; ovvero dell'irrelevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Riv. dott. comm.*, 2010, 884 ss.

L. TROYER – A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 2081 ss.

L. TROYER – A. INGRASSIA, *Merger leveraged buy out, risparmio fiscale e libere scelte imprenditoriali: hic sunt leones*, in *Riv. dott. comm.*, 2014, 594 ss.

L. TROYER – D. STEVANATO – R. LUPI, *Profili penale dell'elusione: conferme sull'irrelevanza penale dell'elusione*, in *Dial. dir. trib.*, 2012, 19 ss.

L. TROYER – S. CAVALLINI, *Elusione, progressione criminosa e specialità: due passi avanti e uno "a lato" su tre topoi in materia penaltributaria*, in *Dir. pen. cont.*, 20 gennaio 2014.

L. TROYER, *Il transfer pricing tra elusione ed evasione*, in *Riv. dott. comm.*, 2006, 1279 ss.

L. TROYER, *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, in *Le Società*, 2012, 692 ss.

F. TUGNOLI, *La vexata quaestio sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Giust. pen.*, 2012, 294 ss.

F. TUGNOLI, *Note a margine della asserita rilevanza penale dell'elusione fiscale alla luce del caso Dolce & Gabbana*, in *Cass. pen.*, 2012, 4231 ss.

F. TUNDO, *Definizione agevolata delle liti ultradecennali tra abuso del diritto e aiuti di stato*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 971 ss.

- F. TUNDO, *Illegittimo il diritto al contraddittorio nell'accertamento antielusivo per disparità con l'abuso del diritto?*, in *Corr. trib.*, 2014, 29 ss.
- F. TUNDO, *La Corte costituzionale sulla nullità dell'accertamento "antielusivo" anticipato*, in *Corr. trib.*, 2015, 2670 ss.
- V. UCKMAR, *L'interposizione fittizia e le società di comodo quali ipotesi di reato fiscale*, in *Evasione fiscale e repressione penale – Atti del convegno di Torino, 7-8 marzo 1981*, Padova, 1982.
- V. UCKMAR, *Tax avoidance and Tax Evasion, General Report*, in *Cab. Dr. Fisc. Int.*, 1983, 61 ss.
- I. VACCA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 1069 ss.
- P. VALENTE, *Manuale del transfer pricing*, Milano, 2009.
- A. VALSECCHI, *Le Sezioni Unite sull'omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell'IVA per il 2005: applicabili gli artt. 10 bis e 10 ter, ma con un'interessante precisazione sull'elemento soggettivo*, in *Dir. pen. cont.*, 18 settembre 2013
- E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, ora in *Opere giuridiche*, Milano, 1961.
- G. VASSALLI, voce *Nullum crimen, nulla poena sine lege*, in *Dig. disc. pen.*, Torino, 1994.
- P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 863 ss.
- G. VETTORI, *L'abuso del diritto. Distingue frequenter*, in AA. VV., *Abuso del diritto e buona fede nei contratti*, a cura di S. PAGLIANTINI, Torino, 2010.
- F. VIGANÒ, *Diritto penale sostanziale e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 42 ss.
- F. VIGANÒ, *Il diritto penale sostanziale italiano davanti ai giudici della CEDU*, in *Giur. merito*, 2008 81 ss.
- G. VIGNALI – G. SCALAMANDRÈ, *Commentario al codice civile italiano*, Napoli, 1882.
- F. VILLANI, *Considerazioni sul tasso di pressione fiscale*, in *Giorn. Econ.*, 1960, 119 ss.
- S. VINCIGUERRA, voce *Reato tributario*, in *Noviss. Dig. It.*, Torino, 1967.
- V. VISCO, *Politica economica ed evasione fiscale*, in AA. VV., *Le evasioni fiscali*, a cura di L. VIOLANTE – S. ADRIANI, Bari, 1979.
- V. VISCO, voce *Evasione fiscale*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1990.

- M. VIZZARDI, *Il Tribunale di Milano sul caso Dolce e Gabbana: "esterovestizione" di una società e delitto di "omessa dichiarazione" (art. 5 D.lgs. 74/2000)*, in *Dir. pen. cont.*, 3 aprile 2014.
- M. VIZZARDI, *La Cassazione sul caso Dolce e Gabbana: elusione fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato*, in *Dir. pen. cont.*, 22 giugno 2012.
- A. VON FEUERBACH, *Die hohe Würde des Richteramts*, in *Kleine Schriften vermischten Inhalts*, Nürnberg, 1833.
- J. VON ZAHN, *Zur Auslegung von § 226 BGB*, in *Das Recht Rundschau für den deutschen Juristenstand*, München, 1906
- D. VOZZA, *Rapporti giurisdizionali con le autorità straniere*, in *Dir. pen. cont.*, 15 aprile 2013.
- L. A. WARAT, *Abuso del derecho y lagunas de la ley*, Buenos Aires, 1969
- D. WEBER, *Abuse of law*, in *Legal Issues Economic Integration*, 2004, 47 ss.
- F. WEIDLING, *Sullo sfruttamento illecito del monopolio*, in *Annuario di diritto comparato e studi legislativi*, 1941, 1 ss.
- J. WHEELER, *Wiping the Grin off the Cheshire Cat's Face: Tax Avoidance Scheme Unanimously Crushed*, in *Europ. Tax.*, 1984, 134 ss.
- B. WINDSCHEID, *Lehrbuch des Pandektenrechts*, Frankfurt, 1906.
- G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 2008, 869 ss.
- G. ZIZZO, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2009, 487 ss.
- G. ZIZZO, *Diritto comunitario, diritto civile e diritto tributario: fuoco incrociato sull'elusione?*, in *Giust. trib.*, 2007, 486 ss.
- G. ZIZZO, *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 465 ss.
- G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in AA. VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, in *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, 4, 2009, a cura di G. MAISTO, Milano, 2009.
- G. ZIZZO, *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 465 ss.
- G. ZIZZO, *Leasing infragruppo e abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2009, 2359 ss.
- G. ZIZZO, *Nullità negoziali ed elusione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2006, 2144 ss.
- G. ZIZZO, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2009, 487 ss.

G. ZIZZO, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in AA. VV., *Commentario alla Riforma Visco*, a cura di M. MICCINESI, Padova, 1999.

G. ZOPPINI, *Prospettiva critica della giurisprudenza "antielusiva" della Corte di Cassazione (1969-1999)*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 919 ss.

Giurisprudenza:

Cass. civ. Firenze, 24 novembre 1923, in *Foro it.*, 1924, 941 ss.

Cass. civ., 1 luglio 1938, n. 2224, in *Foro it., Rep.*, 1938, voce "proprietà".

Cass. civ., 11 giugno 2003, n. 9353, in *Società*, 2004, 188 ss.

Cass. civ., 15 novembre 1960, n. 3040, in *Foro it.*, 1961, 256 ss.

Cass. civ., 18 settembre 2009, n. 20106, in *Giur. comm.*, 2010, 834 ss.

Cass. civ., 20 ottobre 1997, n. 10250, in *Foro it.*, 1998, 69 ss.

Cass. civ., 21 maggio 1997, n. 4538, in *Giust. civ.* 1998, 507 ss.

Cass. civ., 25 gennaio 2000, n. 804, in *Società*, 2000, 846.

Cass. civ., 31 luglio 1925, n. 2478, in *Foro it., Rep.*, 1925, voce "proprietà".

Cass. civ., 7 marzo 1952, n. 607, in *Mass. giur. It.*, 1952, 172 ss.

Cass. civ., 8 luglio 1966, n. 1793, in *Il Fisco*, 1980, 14 ss.

Cass., civ., 19 luglio 1940, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 27 ss.

Cass., civ., 5 maggio 1989, n. 2127, in *Riv. not.*, 1989, 930 ss.

Cass., civ., 8 luglio 1968, n. 780, in *Riv. leg. fisc.*, 1968, 1533 ss.

Cass. civ., sez. lav., 8 settembre 1995, n. 9501, in *Mass. giur. lav.*, 1996, 14 ss.

Cass. civ., sez. un., 10 aprile 2000, n. 108, in *Giust. civ.*, 2000, 2265 ss.

Cass. civ., sez. un., 15 novembre 2007, n. 23726, in *Corr. giur.*, 2008, 745 ss.

Cass. civ., sez. un., 16 giugno 2006, n. 13916, in *Boll. trib.*, 2006, 1224 ss.

Cass. civ., sez. un., 2 giugno 1984, n. 3357, in *Foro it.*, 1984, 2174 ss.

Cass. civ., sez. un., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Corr. trib.*, 2009, 403 ss.

Cass. civ., sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184, in *Banca dati DeJure*.

Cass., sez. trib., 10 dicembre 2014, n. 25972; in *Banca dati DeJure*.

Cass., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7393, in *Banca dati DeJure*.

Cass., sez. trib., 12 gennaio 2011, n. 1372, in *Corr. trib.*, 2011, 678 ss.

Cass., sez. trib., 12 maggio 2011, n. 10383, in *Banca dati DeJure*.

- Cass., sez. trib., 12 novembre 2010, n. 22994, in *Corr. trib.*, 2011, 9 ss.
- Cass., sez. trib., 13 marzo 2014, n. 5877, in *Banca dati DeJure*.
- Cass., sez. trib., 14 marzo 2013, n. 6528, in *Banca dati DeJure*.
- Cass., sez. trib., 14 novembre 2005, n. 22932, in *Giur. trib.*, 2006, 212 ss.
- Cass., sez. trib., 15 maggio 2008, n. 12237, in *Mass. giur. it.*, 2008.
- Cass., sez. trib., 15 maggio 2014, n. 20266, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 1089 ss.
- Cass., sez. trib., 15 settembre 2008, n. 23633, in *Banca dati DeJure*.
- Cass., sez. trib., 16 dicembre 2013, n. 28078, in *Boll. trib. online*.
- Cass., sez. trib., 17 ottobre 2008, n. 25374, in *Boll. trib.*, 2008, 1773 ss.
- Cass., sez. trib., 18 febbraio 2011, n. 3947, in *Banca dati DeJure*.
- Cass., sez. trib., 2 novembre 2011, ord. n. 22716, in *Banca dati DeJure*.
- Cass., sez. trib., 20 maggio 2013, n. 1282, in *Banca dati DeJure*.
- Cass., sez. trib., 21 dicembre, 2007, ord. n. 26996, in *Giur. it.*, 2008, 1029 ss.
- Cass., sez. trib., 21 gennaio 2009, n. 1465, in *Banca dati DeJure*.
- Cass., sez. trib., 21 novembre 2008, n. 27646 in *Mass. giur. it.*, 2008.
- Cass., sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398, in *Rass. trib.*, 2006, 295 ss.
- Cass., sez. trib., 22 settembre 2010, n. 20030, in *Corr. trib.*, 2010, 3376 ss.
- Cass., sez. trib., 24 maggio 2006, ord. n. 12301, in *Fisconline*.
- Cass., sez. trib., 25 giugno 2013, ord. n. 15968, in *Banca dati DeJure*.
- Cass., sez. trib., 25 maggio 2009, n. 12042, in *Corr. trib.*, 2009, 1988 ss.
- Cass., sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20816, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 690 ss.
- Cass., sez. trib., 27 luglio 2011, n. 16428, in *Boll. trib.*, 2011, 1727 ss.
- Cass., sez. trib., 29 aprile 2006, n. 21221, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 723 ss.
- Cass., sez. trib., 3 aprile 2000, n. 3979, in *Rass. trib.*, 2000, 917 ss.;
- Cass., sez. trib., 3 novembre 2010, ord. n. 22309, in *Banca dati DeJure*.
- Cass., sez. trib., 3 settembre 2001, n. 11351, in *Giur. it.*, 2002, 1102 ss.
- Cass., sez. trib., 30 gennaio 2013, n. 2234, in *Dir. & Giust.*, 2013, 140 ss.
- Cass., sez. trib., 30 novembre 2011, n. 25537, in *Dir. & Giust.*, 2011, 445 ss.
- Cass., sez. trib., 4 agosto 2010, ord. n. 18055, in *Corr. trib.*, 2010, 3273 ss.
- Cass., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 448 ss.
- Cass., sez. trib., 4 ottobre 2006, ord. n. 21371, in *Il Fisco*, 2006, 6585 ss.
- Cass., sez. trib., 5 novembre 2013, ord. n. 24739 ; in *Riv. dir. trib.*, 2014, 43 ss.

- Cass., sez. trib., 6 dicembre 2013, n. 27352, in *Banca dati DeJure*.
- Cass., sez. trib., 6 marzo 2015, n. 4561, in *Banca dati DeJure*.
- Cass., sez. trib., 7 marzo 2002, n. 3345, in *Foro it*, 2002, 1702 ss.
- Cass., sez. trib., 7 novembre 2012, n. 19234; in *Banca dati DeJure*.
- Cass., sez. trib., 8 aprile 2009, n. 8481, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 656 ss.
- Cass., sez. trib., 8 aprile 2009, n. 8487, in *Banca dati DeJure*.
- Cass., sez. trib., 8 febbraio 2008, ord. n. 3030, in *Rass. trib.*, 2008, 1704 ss.
- Cass., sez. trib., 9 marzo 2011, n. 5583, in *Dir. gius.*, 2011, 66 ss.
- Cass., sez. II pen, 28 febbraio 2012, n. 7739, in *Corr. trib.*, 2012, 1080 ss.
- Cass., sez. II pen., 1 ottobre 2015, n. 40272, in *Dir. pen. cont.*, 9 ottobre 2015
- Cass., sez. II pen., 26 novembre 2008, n. 14486, inedita, ma massimata in *Banca dati DeJure*.
- Cass., sez. III pen., 12 giugno 2013, n. 33187, in *Cass. pen.*, 2015, 1431 ss.
- Cass., sez. III pen., 16 gennaio 2013, n. 36859, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 730 ss.
- Cass., sez. III pen., 20 marzo 2014, n. 15186, inedita, ma massimata in *Riv. pen.*, 2014, 599 ss.
- Cass., sez. III pen., 24 ottobre 2014, n. 43809, in *Banca dati DeJure*.
- Cass., sez. III pen., 6 marzo 2013, n. 19100, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 2076 ss.
- Cass., sez. III pen., 7 luglio 2011, n. 26723, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 852 ss.
- Cass., sez. V pen., 23 maggio 2013, n. 36894, in *Cass. Pen.*, 2014, 3411 ss.
- Cass., sez. V pen., 7 luglio 2006, n. 23730, in *Dir. prat. soc.*, 2007, 62 ss.
- Cass. pen., sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, in *Dir. pen. cont.*, 18 settembre 2013.
- Cass. pen., sez. un., 28 marzo 2013, n. 37425, in *Dir. pen. cont.*, 18 settembre 2013.
- Cass. pen., sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235, in *Cass. Pen.*, 2011, 2501 ss.
- Chambre des requêtes de la Cour de Cassation française, 3 Aug 1915, in *Reueil Dalloz-Sirey de doctrine, de jurisprudence et de législation*, 1917, 79 s.
- Comm. trib. I grado Caserta, 20 novembre 1996, in *Boll. trib. d'inf.*, 1997, 1490 ss.
- Comm. trib. I grado Ivrea, 3 luglio 1995, in *Rass. trib.*, 1995, 1528 ss.
- Comm. trib. prov. Bologna, 19 novembre 1998, in *Corr. trib.*, 1998, 1739 ss.
- Comm. trib. prov. Cuneo, 3 novembre 1997, n. 61, in *Rass. trib.*, 1998, 572 ss.
- Comm. trib. prov. Firenze, 28 marzo 1998, in *Toscana giur.*, 1998, 641 ss.
- Comm. trib. prov. Milano, 13 dicembre 2006, n. 278 in *Dial. dir. trib.*, 2007, 373 ss.
- Comm. trib. prov. Milano, 13 novembre 2006, n. 278, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 23 ss.
- Comm. trib. prov. Milano, 2 ottobre 2012, n. 239, in *Banca Dati DeJure*.

- Comm. trib. prov. Milano, 30 marzo 1998, n. 58, in *Riv. dir. fin.*, 1998, 231 ss.
- Comm. trib. prov. Milano, 7 aprile 2009, n. 118, in *Corr. trib.*, 2009, 3292 ss.
- Comm. trib. prov. Parma, 20 luglio 1998, in *Riv. giur. trib.*, 1998, 1089 ss.
- Comm. trib. prov. Roma, 18 gennaio 1999, n. 346, in *Rass. trib.*, 1999, 1492 ss.
- Comm. trib. prov. Torino, 29 gennaio 1998, n. 311, in *Rass. trib.*, 1998, 570 ss.
- Comm. trib. prov. Verona, 23 giugno 1998, in *Tributi*, 1998, 1131 ss.
- Comm. trib. prov. Vicenza, 28 gennaio 2008, n. 6, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 358 ss.
- Comm. trib. reg. Lombardia, 25 febbraio 2008, n. 2, in *Corr. trib.*, 2009, 2321 ss.
- Comm. trib. reg. Toscana, 1 aprile 2009, n. 26, in *Corr. trib.*, 2009, 2359 ss.
- Conseil d'Etat, Plen. 10 giugno 1981, req. 19.079, in *RJF*, 1981, 429 ss.
- Corte Cost., 11 giugno 1990, n. 282, in *Giur. cost.*, 1990, 1755 ss.
- Corte Cost., 12 ottobre 2012, n. 230, in *Giur. cost.*, 2013, 3474 ss.
- Corte Cost., 19 maggio 1964, n. 36, in *Giur. cost.*, 1964, 483 ss.
- Corte Cost., 22 aprile 1992, n. 185, in *Cass. pen.*, 1993, 5 ss.
- Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 686 ss.
- Corte Cost., 25 febbraio 1999, n. 41, in *Fam. dir.*, 1999, 213 ss.
- Corte Cost., 27 aprile 1993, n. 199, in *Foro it.* 1994, 2980 ss.
- Corte Cost., 7 luglio 2015, n. 132, in *Corr. trib.*, 2015, 2670 ss.
- Corte d'Appello di Bologna, 21 aprile 2004, n. 788, in www.dirittoegiustiziaonline.it.
- Corte d'Appello di Firenze, 12 marzo 1877, in *Foro it.*, 1877, 561 ss.
- Corte d'Appello di Firenze, 24 novembre 1923, in *Foro it.*, 1924, 941 ss.
- Corte d'Appello di Milano, 30 aprile 2014, n. 3534, in *Dir. pen. cont.*, 21 luglio 2014.
- Corte d'Appello di Napoli, 2 luglio 1900, in *Foro it.*, 1901, 68 ss.
- Corte d'Appello di Roma, 28 dicembre 1999, n. 78, in *Giur. imp.*, 2000, 220 ss.
- Corte d'Appello di Trieste, 15 luglio 1998, n. 696, in *Il Fisco*, 1998, 11921 ss.
- Corte di Giustizia, 10 gennaio 1985, causa C-229/83 ("Leclerc"), in *Racc.*, 1985, 1 ss.
- Corte di Giustizia, 1 ottobre 1974, causa C-14/74 ("Transocean Marine Paint Association"), in *Racc.*, 1974, 1787 ss.
- Corte di Giustizia, 10 luglio 1984, C-63/83, ("Kent Kirk"), in *Racc.*, 1984, 2689 ss.
- Corte di Giustizia, 11 dicembre 1977, causa C-125/76 ("Cremer"), in *Racc.*, 1977, 1593 ss.
- Corte di Giustizia, 12 dicembre 1996, cause riunite C-74/95 e C-129/95 ("Procedimenti penali contro X"), in *Racc.*, 1996, 6609 ss.

- Corte di Giustizia, 12 dicembre 2008, causa C-349/07 (“Sopropè”) in *Rass. trib.*, 2009, 580 ss.
- Corte di Giustizia, 12 maggio 1998, causa C-367/96 (“Kefalas”), in *Racc.*, 1998, 2843 ss.
- Corte di Giustizia, 12 settembre 2006, causa C-196/04 (“Cadbury-Schweppes”), in *Racc.*, 2006, 7995 ss.
- Corte di Giustizia, 13 luglio 1989, causa C-5/88 (“Wachauf”), in *Racc.*, 1989, 2609 ss.
- Corte di Giustizia, 13 settembre 2005, causa C-176/03 (“Commissione c. Consiglio”), in *Racc.*, 2006, 7879 ss.
- Corte di Giustizia, 14 dicembre 2000, causa C-110/99 (“Emsland-Stärke”), in *Racc.*, 2000, 11569 ss.
- Corte di Giustizia, 17 luglio 1997, causa C-28/95 (“Leur-Bloem”), in *Racc.*, 1997, 4161 ss.
- Corte di Giustizia, 2 maggio 1996, causa C-206/94 (“Paletta”), in *Racc.*, 1996, 2357 ss.
- Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-223/03 (“University of Huddersfield Higher Education Corporation”), in *Racc.*, 2006, 1751 ss.
- Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-252/02 (“Halifax”), in *Racc.*, 2006, 1609 ss.
- Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-419/02 (“Bupa Hospitals Ltd”), in *Racc.*, 2006, 1685 ss.
- Corte di Giustizia, 21 febbraio 2008, causa C-425/06 (“Part-Service”), in *Racc.*, 2008, 897 ss.
- Corte di Giustizia, 21 giugno 1988, causa C-39/86 (“Lair”), in *Racc.*, 1988, 3161 ss.
- Corte di Giustizia, 21 settembre 1989, causa C-68/88 (“Commissione c. Grecia”), in *Racc.*, 1989, 2965.
- Corte di Giustizia, 22 dicembre 2010, causa C-277/09 (“RBS Deutschland Holdings”), in *Racc.*, 2010, 13805 ss.
- Corte di Giustizia, 23 ottobre 2007, causa C-440/05 (“Commissione c. Consiglio”), in *Racc.*, 2008, 9097 ss.
- Corte di Giustizia, 26 febbraio 2013, causa C-617/10 (“Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson”), in *Dir. pen. cont.*, 15 aprile 2013.
- Corte di Giustizia, 28 giugno 2005, cause riunite C-189/02, C-202/02, C-205/02, C-208/02, C-213/02, (“Dansk Rørindustri”), in *Racc.*, 2005, 5425 ss.
- Corte di Giustizia, 29 maggio 1997, causa C-299/95 (“Kremzow”), in *Racc.*, 1997, 2629 ss.
- Corte di Giustizia, 29 marzo 2012, causa C-417/10 (“3M Italia”), in *Banca dati DeJure*.
- Corte di Giustizia, 3 dicembre 1974, causa C-33/74 (“Van Binsbergen”), in *Racc.*, 1974, 1299 ss.

- Corte di Giustizia, 3 giugno 2008, C-308/06, (“Intertanko”), in *Racc.*, 2008, 4057 ss.
- Corte di Giustizia, 3 maggio 2005, cause riunite C-387/02, C-391702 e C-403/02 (“Berlusconi”), in *Racc.*, 2005, 3565 ss.
- Corte di Giustizia, 3 maggio 2007, causa C-303/05 (“Advocaten voor de Wereld”), in *Racc.*, 2007, 3633 ss.
- Corte di Giustizia, 3 marzo 1993, causa C-8/92 (“General Milk Products”), in *Racc.*, 1993, 779 ss.
- Corte di Giustizia, 3 settembre 2009, causa C-2/08 (“Olimpiclub”), in *Racc.*, 2009, 3879 ss.
- Corte di Giustizia, 5 luglio 2007, causa C-321/05 (“Kofoed”), in *Racc.*, 2007, 5795 ss.
- Corte di Giustizia, 5 ottobre 1994, causa C-23/93 (“Tv10”), in *Racc.*, 1994, 4795 ss.
- Corte di Giustizia, 7 febbraio 1979, causa C-115/78 (“Knoors”), in *Racc.*, 1979, 399 ss.
- Corte di Giustizia, 9 marzo 1999, causa C-212/97 (“Centros”), in *Racc.*, 1999, 1459 ss.
- Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 25 febbraio 1993, (“Funke c. France”), in *Banca dati DeJure*.
- Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 6 dicembre 2007, (“Kozinets c. Ukraine”), in *Banca dati DeJure*.
- Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 17 settembre 2009, (“Scoppola c. Italia”), in *Cass. Pen.*, 2010, 832 ss.
- Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 20 gennaio 2009, (“Sud Fondi c. Italia”), in *Cass. Pen.*, 2009, 3180 ss.
- Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 20 maggio 2014, (“Nykanen c. Finlandia”), in *Dir. pen. cont.*, 5 giugno 2014.
- Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 21 febbraio 2008, (“Affair Ravon et Autres c. France”), in *Banca dati DeJure*.
- Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 22 marzo 2001, (“Streletz, Kessler e Krenz c. Germania”), in *Banca Dati DeJure*.
- Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 25 maggio 1993, (“Kokkinakis c. Grecia”), § 52, in *Banca Dati DeJure*.
- Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 27 novembre 2014, (“Lucky Dev. c. Svezia”), in *Dir. pen. cont.*, 11 dicembre 2014.
- Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 4 marzo 2014, (“Grande Stevens c. Italia”), in *Dir. pen. cont.*, 9 marzo 2014.

Cour d'Appel Amiens, 12 Nov 1913, in *Recueil Dalloz-Sirey de doctrine, de jurisprudence et de législation*, 1917, 79 s.

Giudice per l'Udienza Preliminare presso il Tribunale di Milano, 1 aprile 2011, n. 828, in *Riv. pen.*, 2012, 99 ss.

Giudice per l'Udienza Preliminare presso il Tribunale di Trento, 29 settembre 2011, n. 571, in *Corr. trib.*, 2012, 422 ss.

Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, richiesta di archiviazione del 14 ottobre 2009, archiviata con decreto del 3 dicembre 2009, entrambi inediti.

Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, richiesta di archiviazione del 22 febbraio 2010, archiviata con decreto del 18 agosto 2010, entrambi inediti.

Reichsgericht, 11 April 1901, in *Entscheidungen des Reichgerichts in Zivilsachen*, 48, 124 ss.

Reichsgericht, 13 September 1935, in *Entscheidungen des Reichgerichts in Zivilsachen*, 115, 254 ss.

Reichsgericht, 15 Dezember 1933, in *Entscheidungen des Reichgerichts in Zivilsachen*, 143, 24 ss.

Reichsgericht, 17 März 1904, in *Entscheidungen des Reichgerichts in Zivilsachen*, 57, 418 ss.

Reichsgericht, 19 November 1926, in *Entscheidungen des Reichgerichts in Zivilsachen*, 115, 250 ss.

Reichsgericht, 22 Juni 1923, in *Entscheidungen des Reichgerichts in Zivilsachen*, 107, 72 ss.

Reichsgericht, 23 Oktober 1925, in *Entscheidungen des Reichgerichts in Zivilsachen*, 112, 14 ss.

Reichsgericht, 24 Juni 1924, in *Entscheidungen des Reichgerichts in Zivilsachen*, 108, 326 ss.

Reichsgericht, 24 März 1931, in *Annuario di diritto comparato e studi legislativi*, 1941, 505 ss.

Reichsgericht, 27 Juni 1919, in *Entscheidungen des Reichgerichts in Zivilsachen*, 96, 184 ss.

Reichsgericht, 29 Mai 1902, in *Entscheidungen des Reichgerichts in Zivilsachen*, 51, 369 ss.

Reichsgericht, 3 Dezember 1909, in *Entscheidungen des Reichgerichts in Zivilsachen*, 72, 251 ss.

Reichsgericht, 8 April 1908, in *Entscheidungen des Reichgerichts in Zivilsachen*, 68, 241 ss.

Reichsgericht, 8 April 1922, in *Entscheidungen des Reichgerichts in Zivilsachen*, 115, 254 ss.

Tribunal civil Colmar, 2 mai 1855, in *Recueil Dalloz-Sirey de doctrine, de jurisprudence et de législation*, 1914, 23 ss.

Tribunal civil Compiègne, 19 Février 1913, in *Recueil Dalloz-Sirey de doctrine, de jurisprudence et de législation*, 1913, 177 ss.

Tribunal civil Sedan, 17 décembre 1901, in *Recueil Dalloz-Sirey de doctrine, de jurisprudence et de législation*, 1904, 217 ss.

Tribunale di Catania, 11 novembre 2009, n. 2741, in *Cass. pen.*, 2012, 267 ss.

Tribunale di Catania, 27 novembre 2014, in *Riv. it. dir. proc. proc.*, 2015, 395 ss.

Tribunale di Firenze, 17 luglio 2014, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 1191 ss.

Tribunale di Milano, 19 giugno 2013, n. 7777, in *Dir. pen. cont.*, 3 aprile 2014.

Tribunale di Udine, 5 luglio 1997, n. 167, in *Il Fisco*, 1997, 13321 ss.

U.S. Supreme Court *Gregoring v. Helvering*, in *U.S. Supreme Court Reporter*, 1935, 465 ss.

Ufficio ind. prel. Milano, 19 giugno 1996, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 897 ss.

Ufficio ind. prel. Milano, 20 novembre 2002, inedita, ma massimata in *Riv. dott. Comm.*, 2006, 1277.

Ufficio ind. prel. Milano, 24 giugno 2013, in *Riv. dott. comm.*, 2014, 594 ss

Ufficio ind. prel. Pinerolo, 10 luglio 2000, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 66 s.

Ufficio ind. prel. Ravenna, 3 settembre 1994, in *Il Fisco*, 1994 8190 ss.

Ufficio ind. prel. Roma, 29 ottobre 1998, in *Giur. Imp.*, 2000, 231 ss.

Ufficio ind. prel. Vicenza, 13 settembre 1995, in *Il Fisco*, 1995, 9385 ss.